

11^e édition

À jour de la loi de finances
rectificative pour 2009
et de la loi de finances pour 2010

LES

CARRÉS

■ ■ ■ ■ ■ ■ ■ ■
Béatrice et Francis
Grandguillot

L'essentiel ***du*** **D**roit fiscal **2010**

**Fiscalité des entreprises
et Fiscalité des particuliers**

Gualino

lextenso éditions

Présentation	3
Liste des abréviations	17

1

La fiscalité des entreprises

Chapitre 1 - La taxe sur la valeur ajoutée (TVA)	21
1 - Le champ d'application	21
■ Les opérations imposables	21
■ Les opérations exonérées	22
2 - La territorialité	22
■ La livraison de biens meubles corporels	23
■ Les nouvelles règles de territorialité des prestations de services	23
a) Le principe général de taxation	23
b) Les dérogations au principe général	24

c) Le fait générateur et l'exigibilité de la TVA pour les prestations de services autoliquidées	25
d) Les nouvelles obligations pour les entreprises	25
3 - La TVA collectée	26
■ <i>La base d'imposition</i>	26
a) La règle générale	26
b) Les règles particulières	27
■ <i>Les taux de TVA</i>	27
■ <i>Le fait générateur et l'exigibilité de la TVA</i>	28
a) Le régime de droit commun	28
b) L'option du paiement de la TVA d'après les « débits »	28
■ <i>Les obligations des assujettis</i>	29
4 - La TVA déductible	29
■ <i>Les conditions de déductibilité</i>	29
■ <i>Les biens et les services exclus du droit à déduction</i>	30
■ <i>La règle du droit à déduction</i>	31
a) Les assujettis et les redevables partiels	31
b) Le mode de calcul du coefficient de déduction	32
c) Définition des coefficients d'assujettissement, de taxation et d'admission	32
d) Les régularisations du droit à déduction relatif aux immobilisations	34
e) La régularisation du droit à déduction relatif aux autres biens et services	35
5 - Les régimes d'imposition	35
6 - La déclaration et le paiement de la TVA	36
Chapitre 2 - Les autres impôts et taxes	39
1 - Les taxes liées à l'activité	39
■ <i>La contribution sociale de solidarité des sociétés (CSSL) et la contribution additionnelle à la CSSL</i>	39
a) Les entreprises concernées	39
b) L'assiette et le barème	39
c) La déclaration et le paiement	40

■ <i>Les taxes fiscales sectorielles</i>	40
■ <i>La taxe sur les surfaces commerciales (TASCOM)</i>	40
■ <i>Les droits indirects</i>	41
2 - <i>La contribution liée à la consommation d'énergie fossile dite contribution carbone</i>	41
3 - <i>Les taxes liées aux salaires</i>	41
■ <i>La taxe sur les salaires</i>	41
a) <i>Les entreprises concernées</i>	41
b) <i>L'assiette et le barème</i>	42
c) <i>La déclaration et le paiement</i>	42
■ <i>La taxe d'apprentissage et les contributions additionnelles</i>	43
a) <i>Les entreprises concernées</i>	43
b) <i>L'assiette et le taux de la taxe d'apprentissage</i>	43
c) <i>Les contributions additionnelles</i>	43
d) <i>La déclaration et le paiement</i>	44
■ <i>La participation à la formation professionnelle continue</i>	44
a) <i>Les entreprises concernées</i>	44
b) <i>L'assiette et les taux</i>	44
c) <i>La déclaration et le paiement</i>	45
■ <i>La participation à l'effort de construction</i>	45
4 - <i>Les taxes sur les véhicules</i>	45
■ <i>La taxe sur les véhicules de sociétés (TVS)</i>	46
a) <i>Les entreprises concernées</i>	46
b) <i>Le montant de la taxe</i>	46
c) <i>La déclaration et le paiement</i>	47
■ <i>La taxe à l'essieu</i>	47
■ <i>La taxe sur les voitures particulières les plus polluantes</i>	47
a) <i>La taxe sur les voitures polluantes</i>	47
b) <i>La taxe « Écopastille » ou malus</i>	47
5 - <i>Les impôts locaux</i>	48

■ <i>La taxe foncière sur les propriétés bâties</i>	48
a) Les entreprises concernées	48
b) L'assiette et le montant de la taxe	49
c) La déclaration et le paiement	49
■ <i>La taxe foncière sur les propriétés non bâties</i>	49
a) Les entreprises concernées	49
b) L'assiette et le montant de la taxe	49
c) La déclaration et le paiement	50
■ <i>La contribution économique territoriale</i>	50
a) La cotisation foncière des entreprises (CFE)	50
b) La cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises (CVAE)	51
c) Le plafonnement de la contribution économique territoriale	52
Chapitre 3 - Les droits d'enregistrement relatifs aux actes des sociétés	53
1 - Les principes généraux	53
2 - La constitution de sociétés	54
■ <i>Les apports purs et simples</i>	54
■ <i>Les apports à titre onéreux</i>	55
3 - L'augmentation de capital	56
■ <i>Les apports purs et simples</i>	56
■ <i>Les apports à titre onéreux</i>	56
4 - La fusion de sociétés	57
5 - La dissolution de sociétés	57
6 - La transformation de sociétés	57
Chapitre 4 - La participation et l'intéressement des salariés aux résultats de l'entreprise	59
1 - La participation des salariés aux résultats	59
■ <i>Les entreprises concernées</i>	59
■ <i>Les droits fiscaux des salariés</i>	60

a) Le blocage des droits	60
b) Le versement immédiat des droits	60
■ La réserve spéciale de participation (RSP)	60
■ La provision pour investissement (PPI)	62
■ Les étapes de mise en œuvre de l'accord de participation avec provision pour investissement	62
2 - L'intéressement	63
■ Principe	63
■ Les entreprises concernées	64
■ La provision pour investissement	64
■ Les incidences fiscales	64
■ Le crédit d'impôt intéressement	65
■ La prime exceptionnelle	65
3 - Le supplément de participation ou d'intéressement (dividende du travail)	65
4 - Le crédit d'impôt pour dépenses de formation	66
5 - La contribution patronale forfait social	66
Chapitre 5 - L'imposition des résultats des entreprises (BIC, IS)	67
1 - Les principales caractéristiques	67
2 - La territorialité	69
■ Les bénéfices industriels et commerciaux (BIC)	69
■ L'impôt sur les sociétés (IS)	69
3 - Le résultat fiscal	69
4 - Les régimes d'imposition	70
5 - Les centres de gestion agréés	72
Chapitre 6 - La déductibilité des charges (BIC, IS)	73
1 - Les principes généraux	73

2 - Le traitement fiscal des charges décaissables	73
3 - Le traitement fiscal des charges calculées	77
■ <i>Les amortissements</i>	77
a) Les amortissements pour dépréciation	77
b) Les amortissements dérogatoires	79
c) Le traitement des divergences entre les règles comptables et les règles fiscales	80
d) La méthode des composants	80
■ <i>Le suramortissement</i>	82
■ <i>Les dépréciations et les provisions</i>	82
a) Définitions	82
b) Les conditions de déductibilité et de reprise	83
c) La détermination des dépréciations des immobilisations corporelles et incorporelles	83
d) La détermination des dépréciations des autres actifs	84
e) L'évaluation des provisions	85
■ <i>Le tableau du traitement fiscal des dotations aux amortissements, aux dépréciations et aux provisions</i>	86
Chapitre 7 - L'imposition des produits et des stocks (BIC, IS)	89
1 - Les principes généraux	89
2 - Le traitement fiscal des produits	90
3 - Les stocks	93
■ <i>Définition</i>	93
■ <i>Les règles d'évaluation</i>	93
Chapitre 8 - Le régime des plus-values ou des moins-values professionnelles (BIC, IS)	95
1 - Les principes généraux	95
■ <i>Le champ d'application</i>	95
■ <i>Le calcul de la plus ou moins-value de cession d'immobilisations incorporelles et corporelles</i>	96

■ <i>La qualification fiscale des plus ou moins-values de cession</i>	96
■ <i>Le régime fiscal général des plus ou moins-values de cession</i>	97
■ <i>L'exonération et l'abattement</i>	99
a) <i>L'exonération</i>	99
b) <i>L'abattement</i>	101
2 - Les régimes fiscaux particuliers des plus ou moins-values	101
■ <i>La cession et la concession de licences d'exploitation de brevets</i>	101
■ <i>Les indemnités d'assurances ou d'expropriation</i>	102
■ <i>Les plus ou moins-values sur cession de titres détenus en portefeuille</i>	102
a) <i>Définition des titres de participation</i>	102
b) <i>Les catégories de titres de participation pour les sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés</i>	103
c) <i>Le régime fiscal des cessions de titres pour les entreprises relevant de l'impôt sur le revenu</i>	104
d) <i>Le régime fiscal des cessions de titres de participation des sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés</i>	104
e) <i>Le régime fiscal des dépréciations de titres</i>	106
■ <i>Le régime fiscal des parts ou actions d'OPCVM détenues par des sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés</i>	107
Chapitre 9 - Le calcul et le paiement de l'impôt sur les sociétés (IS)	109
1 - Le calcul de l'impôt sur les bénéfices	109
■ <i>L'impôt brut</i>	109
■ <i>Le taux réduit pour les PME</i>	110
2 - Le paiement de l'impôt sur les sociétés et de la contribution sociale	110
■ <i>L'impôt forfaitaire annuel (IFA)</i>	110
■ <i>Les acomptes</i>	111
a) <i>Le calcul des acomptes d'impôt sur les sociétés</i>	111
b) <i>Le calcul des acomptes de la contribution sociale</i>	112
c) <i>La non-exigibilité des acomptes</i>	112
■ <i>La liquidation du solde de l'impôt sur les sociétés et de la contribution sociale</i>	112
■ <i>Les crédits d'impôt des entreprises</i>	113

Chapitre 10 - Les déficits fiscaux (BIC, IS)	115
1 - Le report en avant des déficits	115
■ Les sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés	115
■ Les associés de sociétés relevant de l'impôt sur le revenu	116
■ Le traitement fiscal du report en avant des déficits	116
2 - Le report en arrière des déficits	116
■ Principe	116
■ La créance sur l'État	117

2

La fiscalité des particuliers

Chapitre 11 - L'impôt sur le revenu (IR) : les principes et le calcul	121
1 - Les principes généraux de l'impôt sur le revenu	121
■ Le champ d'application	121
■ Le foyer fiscal	121
■ Le revenu imposable	122
■ La déclaration annuelle	122
■ Le paiement	123
2 - La détermination et le calcul de l'impôt sur le revenu	123
■ Les revenus catégoriels	123
■ Le revenu brut global	123
■ Le revenu net global	124
■ Le revenu net imposable	125
■ La détermination du nombre de parts (N)	125
■ La technique du quotient familial (QF)	126
■ Le calcul de l'impôt brut corrigé (I)	127

■ <i>La décote</i>	127
■ <i>Les charges ouvrant droit à des réductions d'impôt</i>	128
■ <i>Les reprises d'impôt et de plus-values à taux forfaitaire</i>	131
■ <i>Les crédits d'impôt à imputer</i>	131
■ <i>L'impôt à payer (IP)</i>	133
■ <i>Le plafonnement des niches fiscales</i>	134
3 - Le bouclier fiscal	134
■ <i>Le champ d'application</i>	134
■ <i>Le taux du bouclier fiscal</i>	135
■ <i>La détermination du droit à restitution</i>	135
■ <i>L'excédent d'impôt</i>	136
Chapitre 12 - L'impôt sur le revenu : les revenus catégoriels	137
1 - Les traitements, salaires, indemnités, émoluments, pensions et rentes viagères (TS)	137
■ <i>Définition</i>	137
■ <i>Les revenus imposables</i>	138
■ <i>Les exonérations</i>	138
■ <i>La détermination du revenu net catégoriel imposable</i>	139
2 - Les bénéfices industriels et commerciaux (BIC)	140
■ <i>Définition</i>	140
■ <i>Les personnes imposables</i>	140
■ <i>Les revenus imposables dans le régime du réel</i>	140
■ <i>Les revenus imposables dans le régime du micro-BIC</i>	141
■ <i>La déclaration</i>	141
■ <i>Le régime d'exonération temporaire</i>	141
■ <i>L'imputation des déficits</i>	142
3 - Les bénéfices des professions non commerciales et revenus assimilés (BNC)	142
■ <i>Définition</i>	142

■ Les personnes imposables	142
■ Les revenus imposables	142
■ Les régimes d'imposition	143
■ La déclaration	143
■ L'imputation des déficits	144
4 - Le bénéfice de l'exploitation agricole (BA)	144
■ Définition	144
■ Les personnes imposables	144
■ Les revenus imposables	144
■ Les régimes d'imposition	145
■ La détermination du revenu imposable	145
■ La déclaration	146
■ L'imputation des déficits	146
5 - Les revenus fonciers (RF)	147
■ Définition	147
■ Les revenus imposables	147
■ L'exonération	147
■ Les régimes d'imposition	147
■ La détermination du revenu imposable	148
■ La déclaration	149
■ L'imputation des déficits	149
6 - Les revenus de capitaux mobiliers (RCM)	149
■ Définition	149
■ Les exonérations	150
■ Les produits des placements à revenu variable (dividendes)	150
■ Les produits des placements à revenu fixe	151
■ La détermination du revenu imposable	151
■ La déclaration	151
■ L'imputation des déficits	152

7 - Les rémunérations de certains dirigeants de sociétés – article 62 du CGI – (DIR)	153
■ Principe	153
■ Le tableau récapitulatif des rémunérations des dirigeants	153
■ Le régime fiscal concernant l'article 62 du CGI	153
8 - Les plus-values de cession de biens ou droits réalisés par des particuliers (PV)	154
■ Définition	154
■ Les plus-values immobilières	154
■ Les plus-values sur valeurs mobilières et droits sociaux	155
a) Les régimes d'exonération	156
b) Le calcul de la plus-value nette	156
c) L'imputation des déficits	156
d) Les prélèvements sociaux à partir de 2010	157
■ Les plus-values sur les biens meubles	157
■ La déclaration	158
Chapitre 13 - Les contributions sociales	159
1 - Les caractéristiques	159
2 - La contribution sociale généralisée (CSG)	161
■ Les personnes assujetties	161
■ Les revenus concernés	161
3 - La contribution au remboursement de la dette sociale (CRDS)	162
4 - Le prélèvement social de 2 % et les contributions additionnelles au prélèvement social	162
5 - Le seuil de recouvrement des contributions sociales	163
6 - Les tableaux récapitulatifs des contributions sociales	163

Chapitre 14 - L'impôt de solidarité sur la fortune (ISF)	165
1 - Le champ d'application	165
■ Les personnes imposables	165
■ Le foyer fiscal	165
■ Le patrimoine imposable	166
2 - La base imposable	166
3 - Le barème d'imposition	166
4 - Le calcul de l'impôt de solidarité sur la fortune	167
5 - La déclaration et le paiement de l'impôt de solidarité sur la fortune	168
Bibliographie générale (livres, revues, sites Internet)	169

Liste des abréviations utilisées

BA	: Bénéfice agricole
BBC	: Bâtiments basse consommation énergétique
BIC	: Bénéfices industriels et commerciaux
BNC	: Bénéfices des professions non commerciales et revenus assimilés
<i>B to B</i>	: <i>Business to business</i>
<i>B to C</i>	: <i>Business to consumer</i>
CA	: Chiffre d'affaires
CADES	: Caisse d'amortissement de la dette fiscale
CD	: Coefficient de déduction
CET	: Contribution économique territoriale
CFE	: Cotisation foncière des entreprises
CGA	: Centre de gestion agréé
CGI	: Code général des impôts
CGS	: Contribution sociale généralisée
CI	: Carte d'invalidité
CNAF	: Caisse nationale d'allocations familiales
CODEVI	: Compte pour le développement industriel
CRDS	: Contribution au remboursement de la dette sociale
CT	: Court terme
CV	: Chevaux
CVAE	: Cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises
DES	: Déclaration européenne de services
DGE	: Direction des grandes entreprises
DGFIP	: Direction générale des finances publiques
DIN	: Dégrèvement pour investissements nouveaux
DIR	: Rémunérations de certains dirigeants de sociétés
DOM	: Départements d'outre-mer
DPIN	: Dégrèvement permanent des investissements nouveaux
EARL	: Exploitation agricole à responsabilité limitée
EURL	: Entreprise unipersonnelle à responsabilité limitée
FCP	: Fonds commun de placement
FSV	: Fonds de solidarité vieillesse
GEIE	: Groupement européen d'intérêt économique
GIE	: Groupement d'intérêt économique
HT	: Hors taxes
IFA	: Imposition forfaitaire annuelle
IP	: Impôt à payer
IR	: Impôt sur le revenu
IS	: Impôt sur les sociétés
LME	: Loi de modernisation de l'économie

LT	: Long terme
MV	: Moins-value
MVNCT	: Moins-value nette à court terme
MVNLT	: Moins-value nette à long terme
N	: Exercice en cours
N – 1	: Exercice précédent
N + 1	: Exercice suivant
OPCVM	: Organisme de placement collectif en valeurs mobilières
PEA	: Plan d'épargne en actions
PEP	: Plan d'épargne populaire
PEPS	: Premier entré/premier sorti
PPI	: Provision pour investissement
PV	: Plus-values de cession de biens ou droits réalisés par les particuliers
PVCT	: Plus-value à court terme
PVLT	: Plus-value à long terme
PVNCT	: Plus-value nette à court terme
PVNLT	: Plus-value nette à long terme
QF	: Quotient familial
R	: Revenu
RAS	: Retenue à la source
RBG	: Revenu brut global
RCM	: Revenus de capitaux mobiliers
RF	: Revenus fonciers
RNI	: Revenu net imposable
RNG	: Revenu net global
RSP	: Réserve spéciale de participation
SA	: Société anonyme
SARL	: Société à responsabilité limitée
SAS	: Société par actions simplifiée
SCS	: Société en commandite simple
SEL	: Société d'exercice libéral
SICAV	: Sociétés d'investissement à capital variable
SNC	: Société en nom collectif
SPI	: Société à prépondérance immobilière
TVA	: Taxe sur la valeur ajoutée
TTC	: Toutes taxes comprises
TS	: Traitements, salaires, indemnités, émoluments, pensions et rentes viagères
UE	: Union européenne
VO	: Valeur d'origine
ZFU	: Zones franches urbaines

La taxe sur la valeur ajoutée (TVA)

CHAPITRE 1

La TVA est un impôt indirect sur la consommation, calculé sur le chiffre d'affaires, collecté par l'intermédiaire de l'assujetti pour le compte de l'État et supporté par le consommateur final.

1 Le champ d'application

■ Les opérations imposables

Parmi les opérations économiques qui entrent dans le champ d'application de la TVA, on distingue les opérations imposables :

Par nature

→ les livraisons de biens meubles corporels (transferts de propriété) ;
les prestations de services (travaux immobiliers, conseils, cession de biens meubles incorporels, location, transport...) ;

} réalisées
par un
assujetti à
titre onéreux.

Par disposition expresse de la loi

→ on trouve notamment :
– les livraisons à soi-même ;
– les importations et les acquisitions intracommunautaires ;
– certaines opérations immobilières (achat d'immeubles neufs, vente d'un immeuble en cours d'achèvement...) ;
– les achats de certains produits à des non redevables (alcools, conserves...).

Par option

ce sont les opérations normalement exonérées qui peuvent être soumises par option à l'imposition ; dans ce cas l'assujetti doit remplir les obligations de tout redevable :

- locations de locaux nus à usage professionnel ;
- opérations bancaires (commissions...) pour une période de cinq ans renouvelable ;
- services fournis par des collectivités locales (abattoirs...).

Les assujettis sont les personnes qui réalisent une activité économique de manière indépendante à titre habituel et onéreux, quels que soient leur statut juridique, leur situation au regard des autres impôts et la forme ou la nature de leur intervention.

Les redevables sont des personnes, assujetties ou non, qui acquittent la taxe.

■ Les opérations exonérées

Il s'agit d'opérations entrant dans le champ d'application de la TVA, mais qui sont exonérées par une *disposition législative* :

Nature des opérations exonérées

- Exportations.
- Livraisons intracommunautaires.
- Activités médicales, paramédicales et actes d'ostéopatie.
- Activités d'enseignement.
- Certaines opérations bancaires et financières.
- Prestations de garde d'enfants de moins de trois ans assurées par les crèches.
- Locations de locaux nus.
- Assurances.

Conséquences de l'exonération

- La TVA n'est pas facturée ou collectée sur l'opération exonérée.
- La TVA payée sur les achats de biens et services relatifs à ces opérations n'est pas déductible (sauf pour les exportations et les livraisons intracommunautaires).
- Assujettissement à la taxe sur les salaires.

2 La territorialité

Les règles de territorialité permettent de déterminer si une opération taxable est soumise ou non à la *TVA française* compte tenu de sa nature et de son lieu de réalisation.

■ La livraison de biens meubles corporels

Lieu de départ	Lieu de destination		
	France	Autre État de l'UE	Pays hors UE
France	opération interne : ⇒ TVA	livraison intracommunautaire : ⇒ exonération, sauf pour les non assujettis	exportation : ⇒ exonération
Autre État de l'UE	acquisition intracommunautaire : ⇒ TVA sauf bien exonéré	—	—
Pays hors UE	importation : ⇒ TVA sauf bien exonéré	—	—

■ Les nouvelles règles de territorialité des prestations de services

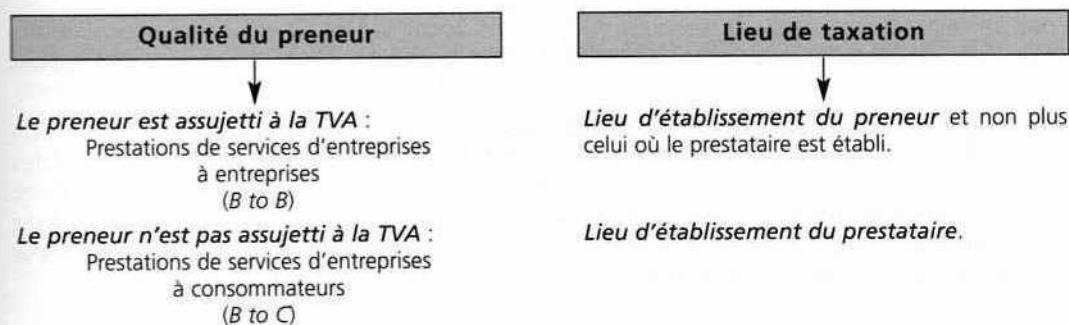
La loi de finances pour 2010 *transpose en droit français* les dispositions communautaires relatives à la réforme des règles de territorialité des prestations de services applicables entre le 1^{er} janvier 2010 et le 1^{er} janvier 2015.

L'objectif de cette réforme est *de moderniser et de simplifier* le système commun de la TVA.

a) Le principe général de taxation

Depuis le 1^{er} janvier 2010, les règles du lieu de taxation sont différentes selon *la qualité du preneur* .

Le principe général est le suivant :



La détermination du lieu de taxation en application du nouveau principe général est résumée dans le tableau suivant :

Principe général B to B			
Prestataire	Preneur assujetti	Territorialité	Redevable
Établi en France	Non établi en France	Prestation non imposable en France	Preneur : autoliquidation de la TVA dans le pays du preneur
Non établi en France	Établi en France	Prestation imposable en France	Preneur : autoliquidation de la TVA française
Établi en France	Établi en France	Prestation imposable en France	Prestataire
Principe général B to C			
Prestataire	Preneur non assujetti	Territorialité	Redevable
Établi en France	Non établi en France	Prestation imposable en France	Prestataire
Non établi en France	Établi en France	Prestation non imposable en France	Prestataire
Établi en France	Établi en France	Prestation imposable en France	Prestataire

b) Les dérogations au principe général

Pour certaines prestations de services *facilement localisables*, il existe des dérogations antérieures ou nouvelles au principe général de façon à les taxer sur leur *lieu de consommation effective*. Des évolutions sont prévues entre 2011 et 2015.

Il s'agit essentiellement des locations de moyens de transport, des prestations se rattachant à un immeuble, des ventes à consommer sur place, des travaux et expertises sur biens meubles corporels réalisées au profit de personnes non assujetties, des prestations culturelles et artistiques... Par exemple, une prestation de service se rattachant à un immeuble (réfection de la toiture) situé en France est imposable en France quel que soit le lieu d'établissement du preneur assujetti ou non ou celui du prestataire.

En ce qui concerne les **prestations immatérielles** (prestations de publicité, prestations des conseillers...), les règles de territorialité antérieures à la réforme restent applicables. Elles sont résumées dans le tableau présenté ci-dessous :

Lieu d'établissement du preneur		Lieu d'établissement du prestataire		
		France	Autre État de l'UE	Pays tiers (hors UE)
France	Assujetti	TVA	TVA	TVA
	Non assujetti	TVA	Non soumis	TVA, si utilisé en France
Autre État de l'UE	Assujetti	Non soumis	Non soumis	Non soumis
	Non assujetti	TVA	Non soumis	Non soumis
Pays tiers (hors UE)		Exonération	—	—

c) Le fait générateur et l'exigibilité de la TVA pour les prestations de services autoliquidées

Pour les prestations de services autoliquidées, c'est-à-dire celles pour lesquelles la taxe est due par le preneur du service établi en France alors que le prestataire n'est pas établi en France, le fait générateur et l'exigibilité de la taxe interviennent **au moment de la réalisation de la prestation ou lors de l'encaissement des acomptes**. Cette nouvelle règle déroge au principe de l'exigibilité applicable aux prestations de services (voir page 28) mais présente l'avantage d'une concordance entre les obligations déclaratives du preneur assujetti et celles du prestataire.

d) Les nouvelles obligations pour les entreprises

Les nouvelles règles de territorialité impliquent de nouvelles obligations pour les preneurs et les prestataires.

Attribution d'un numéro individuel d'identification à la TVA



Pour tout preneur assujetti qui reçoit en France un service rendu pour un prestataire non établi en France et pour lequel il doit autoliquidier la taxe.

Pour tout prestataire établi en France qui rend dans un autre État membre de l'UE des prestations de services pour lesquelles la TVA est autoliquidée par le preneur.

Obligation déclarative du preneur assujetti

Tout preneur assujetti qui reçoit des prestations de services pour lesquelles il doit autoliquider la TVA doit déclarer ses achats de prestations de services et la TVA correspondante sur sa déclaration de TVA CA3 ou CA12.

Obligation d'établir une déclaration européenne de services (DES) pour le prestataire

Le prestataire qui fournit des services à des preneurs assujettis dans un autre État de l'Union européenne doit déclarer tous les mois les prestations qui donnent lieu à autoliquidation de la TVA.

3 La TVA collectée

L'assujetti collecte auprès de ses clients la *TVA facturée sur les ventes* :

$$\text{Base d'imposition} \times \text{Taux de TVA} = \text{TVA facturée}$$

■ La base d'imposition

a) La règle générale

La base d'imposition pour les livraisons de biens et de prestations de services comprend :

Prix de vente hors taxes net de toutes réductions de prix (rabais, remise, ristourne et escompte)
+ Frais accessoires (frais de transport, assurances, intérêts pour délai de paiement...)
+ Autres impôts et taxes rattachés à l'opération (taxes spéciales, parafiscales...)
= Base d'imposition

En sont exclus :

- la TVA elle-même ;
- les emballages récupérables consignés ;
- les dépôts de garantie et cautions versés ;
- les taxes et frais avancés par le fournisseur pour le compte du client et remboursés par ce dernier (droit de timbre...).

b) Les règles particulières

Certaines opérations ont une base d'imposition particulière :

Opérations	Base d'imposition
Livraisons à soi-même	coût de revient pour les biens fabriqués ; valeur vénale ou coût d'achat pour les biens prélevés.
Importations	valeur en douane.
Achats à des non assujettis	prix d'achat majoré des impôts spécifiques éventuels.

■ Les taux de TVA

Les taux applicables en France continentale sont :

Taux	Opérations
Taux particulier 2,10 %	– presse quotidienne, hebdomadaire, politique, sur papier ; – médicaments remboursés par la Sécurité sociale ; – 140 premières représentations théâtrales et de cirque ; – ventes d'animaux vivants de boucherie et de charcuterie à des personnes non assujetties à la TVA ; – redevance pour droit d'usage des appareils récepteurs de télévision.
Taux réduit 5,50 %	– ventes à consommer sur place dans la restauration (sauf alcool) ; – produits destinés à l'alimentation humaine (sauf boissons alcoolisées) ; – produits d'origine agricole, de la pêche, de la pisciculture, de l'aviculture et activités équestres ; – livres et livres audios, œuvres d'art originales, droits d'entrée dans les cinémas, les manèges ; – travaux effectués dans des logements construits depuis plus de deux ans ; – abonnements à des services de télévision par voie hertzienne ou réseau câblé ; – prestations de services destinées aux personnes (logement, repas de cantine, transport de voyageurs, spectacles, eau, agences de voyage, abonnement au gaz, à l'électricité, à l'eau, bois de chauffage...) ; – préparations et médicaments non remboursés par la Sécurité sociale ; – produits destinés à un usage agricole (nourriture du bétail, engrais...) ; – prestations de balayage des voies publiques.
Taux normal 19,60 %	– opérations qui ne relèvent pas des autres taux (la majorité des produits manufacturés, la plupart des services).

■ Le fait générateur et l'exigibilité de la TVA

	Définition	Conséquences pratiques
Fait générateur	Événement qui fait naître la créance de l'État.	– détermination du régime applicable en cas de changement de législation ou de taux.
Exigibilité	Droit du Trésor public, à un moment donné, d'obtenir le paiement de la taxe auprès du redevable.	– détermination de la période au titre de laquelle les opérations imposables doivent être déclarées et de la date de paiement de la taxe correspondante ; – détermination de la date du droit à déduction chez l'utilisateur assujéti.

a) Le régime de droit commun

Le fait générateur et l'exigibilité peuvent *coïncider* ou bien *différer* selon la nature de l'opération. Les règles suivantes sont appliquées aux opérations les plus courantes :

Opérations	Fait générateur	Exigibilité
Livraison de biens meubles corporels	Livraison du bien	Livraison du bien
Prestations de services et travaux immobiliers	Achèvement de la prestation de services	Encaissement du prix, sauf option TVA sur les débits
Livraison à soi-même	Première utilisation	Première utilisation
Acquisition intracommunautaire	Livraison du bien	Le 15 du mois suivant celui au cours duquel le fait générateur est intervenu, ou la date de la facture si elle est antérieure
Importation	Dédouanement	Dédouanement

b) L'option du paiement de la TVA d'après les « débits »

Les prestataires de services et les entrepreneurs de travaux immobiliers peuvent opter pour le paiement de la TVA d'après les débits. La TVA est alors exigible *dès la facturation et lors de l'encaissement d'acomptes* avant la date de facturation.

■ Les obligations des assujettis

Les assujettis doivent :

Déclarer leur existence ou leur cessation d'activité	→	auprès du centre des formalités des entreprises (CFE) dont ils dépendent.
Faire figurer le numéro d'identification	→	sur les déclarations de TVA et sur les factures relatives aux échanges intracommunautaires.
Délivrer une facture, note ou mémoire	→	aux clients assujettis et aux personnes morales non assujetties. Toutefois, depuis 2008, les redevables dont les opérations sont exonérées de TVA sont dispensés de cette obligation (mais uniquement sur le plan fiscal).
Tenir une comptabilité	→	permettant de distinguer les opérations imposables ou non.
Ventiler les recettes par taux de TVA	→	lorsque des taux différents sont applicables aux opérations réalisées.
Adresser une déclaration de TVA et le paiement de la TVA due	→	chaque mois, chaque trimestre ou une fois par an à la recette des impôts.

4 La TVA déductible

Le redevable *déduit* du montant de la TVA collectée d'une période le montant de la taxe qui a grevé l'ensemble de ses acquisitions, importations ou livraisons à soi-même de biens et services réalisées au cours de la même période ; il ne *reverse* au Trésor public que la *différence* :

$$\text{TVA collectée} - \text{TVA déductible} = \text{TVA à reverser}$$

■ Les conditions de déductibilité

La TVA n'est en principe déductible que si les *trois conditions cumulatives* suivantes sont respectées simultanément :

– le droit à déduction prend naissance lorsque **la taxe déductible devient exigible** chez le redevable ;

– les biens et services concernés

- doivent être **affectés** à l'exploitation et engagés pour répondre à ses besoins ;
- doivent être **utilisés** pour la réalisation d'opérations entrant dans le champ d'application de la TVA ou non exonérées¹ ;
- ne doivent **pas être exclus** du droit à déduction par une disposition légale ;

– l'assujetti doit être en **possession de la facture ou de tout document en tenant lieu**, sur lequel figure la TVA déductible.

Toutefois, conformément au rescrit fiscal du 15 septembre 2009, l'assujetti peut désormais exercer son droit à déduction, toutes conditions remplies par ailleurs, dès lors qu'il est en possession du document (facture...) **à la date limite de dépôt de sa déclaration de TVA** couvrant la période d'imposition au cours de laquelle le droit à déduction a pris naissance. Par exemple, fin novembre pour les opérations à déclarer au titre du mois d'octobre. Le fait qu'il soit entré en possession du document après l'échéance de la période d'imposition importe peu. Cette décision permet à l'assujetti de déduire la TVA **un mois plus tôt** et donc d'améliorer sa trésorerie.

■ Les biens et les services exclus du droit à déduction

Les biens et les services exclus sont les suivants :

Biens et services exclus	Exceptions : éléments dont la déductibilité est maintenue
Véhicules de transport des personnes ou à usage mixte et éléments constitutifs, pièces détachées et accessoires	– véhicules acquis par les entreprises de transports publics de voyageurs ; – véhicules de plus de neuf places assises destinés à transporter le personnel sur les lieux de travail ; – véhicules appartenant aux concessionnaires de véhicules à moteur et aux loueurs de véhicules ; – véhicules affectés exclusivement à l'enseignement de la conduite.
Services afférents à des biens exclus du droit à déduction	—

(1) Les exportations et les livraisons intracommunautaires de biens ouvrent droit à déduction malgré leur exonération.

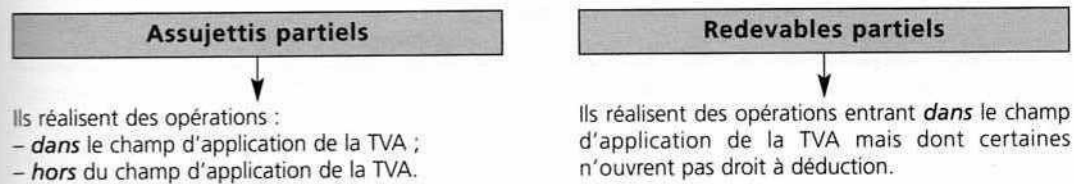
Biens et services exclus	Exceptions : éléments dont la déductibilité est maintenue
Dépenses de logement ou d'hébergement engagées directement au profit des dirigeants et du personnel de l'entreprise	– dépenses relatives à la fourniture à titre gratuit du logement sur les chantiers ou dans les locaux d'une entreprise du personnel de surveillance, de sécurité ou de gardiennage.
Biens fournis sans rémunération	– biens de très faible valeur (60 € TTC pour les cadeaux, 107 € TTC pour les présentoirs publicitaires) ; – échantillons et spécimens, sous réserve de la mention : « Vente interdite » ; – matériels publicitaires remis gratuitement aux clients quelle que soit leur valeur mais sous certaines conditions.
Carburants, gazole, huiles de vidange chez l'utilisateur final	– gazole utilisé comme carburant pour des véhicules non exclus du droit à déduction ; – GPL, butane liquéfié, GNV ; – gazole et superéthanol (E85) utilisés comme carburant pour des véhicules de tourisme, déductibilité dans la limite de 80 % du montant de la TVA.

■ La règle du droit à déduction

Depuis le 1^{er} janvier 2008, les assujettis et les redevables *intégraux ou partiels* doivent exercer leurs droits à déduction selon de nouvelles modalités. En effet, la TVA déductible relative à chaque bien et service est désormais déterminée *en proportion* de son coefficient de déduction (CD).

a) Les assujettis et les redevables partiels

Il s'agit d'assujettis dont une partie des opérations réalisées *n'ouvrent pas droit à déduction* ; ils ne peuvent donc déduire qu'une fraction du montant de la TVA ayant grevé les biens et les services acquis.



b) Le mode de calcul du coefficient de déduction

Le coefficient de déduction est *égal au produit de trois coefficients* : les coefficients d'assujettissement, de taxation et d'admission. Il permet de déterminer la quote-part de TVA déductible, relative à chaque bien et service, en prenant en compte la diversité des situations au regard du droit à déduction de la TVA.

$$\text{Coefficient de déduction} = \frac{\text{Coefficient d'assujettissement} \times \text{Coefficient de taxation} \times \text{Coefficient d'admission}}{\text{Coefficient d'assujettissement} \times \text{Coefficient de taxation} \times \text{Coefficient d'admission}}$$

Chacun des trois coefficients est *arrondi* à la deuxième décimale par excès ainsi que le produit lui-même.

Le coefficient de déduction est lié à un bien ou à un service ; en conséquence, il peut *varier* d'un bien ou d'un service à un autre en fonction des éléments propres à chaque situation.

c) Définition des coefficients d'assujettissement, de taxation et d'admission

Le tableau suivant décrit chaque coefficient.

Coefficient	Définition	Conséquences
Coefficient d'assujettissement	C'est la proportion d'utilisation du bien ou du service pour la réalisation d'opérations situées dans le champ d'application de la TVA. Un coefficient unique peut être retenu, par année civile, pour l'ensemble des biens et des services utilisé à la fois pour des opérations imposables et pour des opérations non-imposables.	Coefficient = 1 Pour les biens et services affectés exclusivement à des opérations situées dans le champ d'application de la TVA, qu'elles soient taxées ou légalement exonérées.
		Coefficient = 0 Pour les biens et services affectés exclusivement à des opérations situées hors du champ d'application de la TVA.

Coefficient	Définition	Conséquences
Coefficient de taxation	Il traduit le degré d'utilisation du bien ou du service pour la réalisation d'opérations imposables ouvrant droit à déduction. Il est déterminé : – de manière identique qu'il s'agisse d'une immobilisation ou d'un autre bien ou service ; – de manière forfaitaire lorsqu'il s'agit d'un bien ou d'un service utilisé à la fois pour des opérations imposables ouvrant droit à déduction et n'ouvrant pas droit à déduction. Un coefficient forfaitaire unique peut être retenu, par année civile, pour l'ensemble des biens et des services.	Coefficient = 1 Pour les biens et services utilisés à des opérations imposables ouvrant droit à déduction. Coefficient = 0 Pour les biens et services utilisés à des opérations imposables n'ouvrant pas droit à déduction. Coefficient forfaitaire Montant annuel du CA HT afférent aux opérations ouvrant droit à déduction Montant annuel du CA HT afférent à l'ensemble des opérations situées dans le champ d'application de la TVA Sont exclus du rapport : les cessions d'immobilisations ; les subventions non imposables ; les livraisons à soi-même d'immobilisations ; les produits financiers et les revenus immobiliers exonérés de TVA qui présentent un caractère accessoire par rapport à l'activité principale.
Coefficient d'admission	Il traduit l'existence de mesures d'exclusion ou de restriction du droit à déduction de la TVA pour certains biens et services (véhicule de tourisme, gazole...).	Coefficient = 1 Pour les biens et services qui ne font l'objet d'aucune mesure d'exclusion ou de restriction. Coefficient = 0 Pour les biens et services qui font l'objet d'une mesure d'exclusion totale.

Si l'un des trois coefficients est nul, le coefficient de déduction est *nul* et l'assujetti ne bénéficie d'aucun droit à déduction.

Chaque coefficient est déterminé provisoirement, puis définitivement arrêté avant le 25 avril de l'année suivante (N + 1). Si un *écart* est constaté entre le coefficient provisoire utilisé en « N » et le coefficient définitif, dit de référence, connu en « N + 1 », il y a lieu d'effectuer soit un complément de déduction, soit un reversement de TVA.

d) Les régularisations du droit à déduction relatif aux immobilisations

Dans certains cas, la déduction initiale peut faire l'objet de régularisations calculées à partir de coefficients de référence, dans un délai de **cinq ans** pour les immobilisations autres que les immeubles ou de **vingt ans** pour les immeubles. Les régularisations sont calculées à partir de la taxe initiale (TVA ayant grevé le bien ou le service). Elles se traduisent soit par un complément de déduction, soit par un reversement de TVA.

On distingue deux types de régularisations :

Les régularisations annuelles

lorsque la variation du produit des coefficients d'assujettissement et de taxation est supérieure à **dix points** ;

chaque année, la taxe initialement déduite est régularisée par cinquièmes ou par vingtièmes, selon la nature de l'immobilisation, à partir de la différence entre le coefficient de déduction de l'année et celui de référence ;
le montant de la régularisation est égal à :

$$\text{Taxe initiale} \times (\text{CD de l'année} - \text{CD de référence}) / 20 \text{ ou } 5$$

Les régularisations globales

lorsque surviennent certains événements prévus par la loi pendant la période de régularisation (20 ans ou 5 ans) :

- cessions ou apports non soumis à la TVA sur le prix total ou la valeur totale ;
- transferts entre secteurs d'activité ;
- cessions ou apports soumis à la TVA sur le prix total ou la valeur totale ;
- modifications législatives ou réglementaires des règles d'exclusion ;
- biens transférés à des opérations ouvrant droit à déduction ;
- biens cessant d'être utilisés à des opérations ouvrant droit à déduction.

chacun de ces événements entraîne la modification d'**un seul** des coefficients et nécessite une régularisation globale (en une seule fois). Elle est égale à la **somme** des régularisations annuelles qui auraient eu lieu jusqu'à l'expiration de la période de régularisation, si la situation résultant de l'événement perdurait jusqu'à ce terme.

le montant de la régularisation est égal à :

$$\begin{array}{c} \text{Taxe initiale} \\ \times \\ (\text{CD de l'année qui suit celle de l'événement} - \text{CD de référence}) \\ \times \\ \text{Nbre d'années restant à courir jusqu'à la fin de la période de régularisation} \end{array} / \begin{array}{c} 20 \text{ ans} \\ \text{ou } 5 \text{ ans} \end{array}$$

e) La régularisation du droit à déduction relatif aux autres biens et services

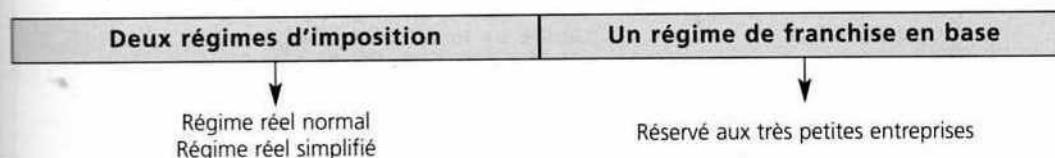
Pour les biens autres que les immobilisations et les services, une régularisation est effectuée lorsque l'un des deux événements suivants se produit :

- disparition de marchandises (sauf mises au rebut, destructions accidentelles ou vols justifiés par dépôt de plainte) ;
- utilisation de biens ou de services pour une opération non taxable (prélèvements pour les besoins du personnel...).

La régularisation consiste à reverser intégralement la TVA initialement déduite quelle que soit la date à laquelle l'événement intervient.

5 Les régimes d'imposition

On distingue trois régimes d'imposition :



L'assujetti est soumis à l'un des trois régimes en fonction de *son activité et du montant de son chiffre d'affaires* de l'année précédente :

Activités	Régimes		
	Réel normal	Réel simplifié	Franchise en base
Ventes de marchandises, d'objets et de fournitures	CA HT > 766 000 €	CA HT compris entre 80 300 € et 766 000 €	CA HT ≤ 80 300 € (1)
Prestations de services et loueurs d'immeubles	CA HT > 231 000 €	CA HT compris entre 32 100 € et 231 000 €	CA HT ≤ 32 100 € (1)

(1) À compter du CA réalisé en 2010, le régime de la franchise en base de TVA reste applicable aux entreprises dont le CA HT de l'année précédente a dépassé les seuils de 80 300 € ou 32 100 € sans que leur CA HT de l'année en cours n'excède 88 300 € ou 34 100 € selon leur activité ; ou à la double condition que les CA HT de l'année en cours et de l'année précédente ne dépassent pas chacun 88 300 € ou 34 100 € et que leur CA HT de l'avant-dernière année n'excède pas 80 300 € ou 32 100 €.

7 La déclaration et le paiement de la TVA

Les redevables de la TVA sont tenus de produire périodiquement une déclaration de TVA et de payer l'impôt au Trésor public.

Les modalités diffèrent selon le régime de TVA :

Modalités	Régimes		
	Réel normal	Réel simplifié	Franchise en base
Déclaration	Déclaration mensuelle ou trimestrielle si TVA exigible annuelle < 4 000 € Imprimé CA3	Déclaration annuelle Imprimé CA12	Dispense de déclaration mais aucune déduction de TVA possible
Païement	Simultané à l'envoi de la déclaration, entre le 15 et le 24 du mois suivant la période d'imposition : TVA nette due¹ = TVA collectée - TVA déductible	• Versement spontané de quatre acomptes trimestriels : avril, juillet, octobre et décembre, calculés sur la TVA nette due « N - 1 » avant déduction de la TVA sur immobilisations. Les trois premiers sont égaux à 25 % de la taxe due et le dernier à 20 %. • TVA à payer : TVA nette due en N - Acomptes versés en N Païement simultané à l'envoi de la déclaration, le 30 avril de l'année « N + 1 ».	Dispense de paiement
Options	—	Réel normal	Réel simplifié ou Réel normal

(1) Si un excédent de TVA déductible est constaté, il s'agit d'un crédit de TVA en principe reporté sur les déclarations suivantes. Toutefois, un remboursement annuel, trimestriel ou mensuel est possible sur demande, à l'aide d'un imprimé spécial, selon la fréquence et le montant du crédit de TVA. Par exemple, si le crédit de TVA a un caractère exceptionnel, l'entreprise peut demander son remboursement mensuel à condition que son montant soit égal ou supérieur à 760 €.

L'ensemble des entreprises soumises à l'un des régimes réels d'imposition à la TVA peuvent télé-déclarer et télérégler leur TVA.

Ce procédé est **obligatoire** :

- pour les entreprises relevant de la Direction des grandes entreprises (DGE) ;
- pour les entreprises dont le chiffre d'affaires hors taxes réalisé au cours de l'exercice précédent est supérieur à 760 000 €. **Ce seuil est ramené à 500 000 € à partir du 1^{er} octobre 2010.**

Les autres impôts et taxes

CHAPITRE 2

En dehors de l'imposition sur les bénéfices, les entreprises supportent d'autres impôts et taxes calculés sur des éléments de leur patrimoine ou de leur activité et constituant des charges d'exploitation.

1 Les taxes liées à l'activité

Diverses taxes ou contributions sont calculées sur le *chiffre d'affaires HT* réalisé par les entreprises.

■ La contribution sociale de solidarité des sociétés (CSSL) et la contribution additionnelle à la CSSL

a) Les entreprises concernées

La plupart des sociétés (SA, SARL, EURL, SCS, SNC, GIE, GEIE...), les personnes morales de droit public et les groupements d'intérêt public assujettis à la TVA qui réalisent *un chiffre d'affaires hors taxes supérieur à 760 000 €*.

b) L'assiette et le barème

Base d'imposition	→ chiffre d'affaires hors taxes (hors TVA et taxes assimilées) diminué de certaines taxes et droits indirects (taxes intérieures de consommation, droit de consommation...).
Taux	→ • 0,13 % pour la contribution sociale de solidarité des sociétés (CSSL). • 0,03 % pour la contribution additionnelle.

c) La déclaration et le paiement

Déclaration

→ imprimé fourni par l'ORGANIC, à lui retourner avant le 15 avril de chaque année.

Paiement

→ règlement unique auprès de l'ORGANIC (15 mai au plus tard).

Les sociétés et entreprises dont le chiffre d'affaires est supérieur à 5 M€ doivent télédéclarer et télépayer leur contribution.

■ Les taxes fiscales sectorielles

Des taxes fiscales sectorielles sont perçues à l'occasion de certaines opérations et sous certaines conditions ; citons notamment :

- la taxe sur les spectacles ;
- la taxe sur le chiffre d'affaires des exploitants agricoles ;
- la taxe perçue par les organismes chargés de la gestion des halles à marée ;
- la taxe, dite contribution pour une pêche durable, sur les ventes en France de poissons, crustacés, mollusques... à des personnes qui ne sont pas assujetties à la TVA ;
- ...

■ La taxe sur les surfaces commerciales (TASCOM)

Sont concernées :

- les entreprises qui possèdent des surfaces de vente de détail égales ou supérieures à 400 m² et qui réalisent un chiffre d'affaires au moins égal à 460 000 € ;
- depuis le 1^{er} janvier 2009, les établissements de chaîne contrôlés par une même personne et exploités sous une même enseigne, lorsque leur surface globale de vente est supérieure à 4 000 m².

Le montant de cette taxe est **variable selon le chiffre d'affaires et la surface de vente**. Elle est payable, chaque année, au plus tard le 15 avril à la Caisse nationale du régime social des indépendants.

Dans le cadre de la réforme de la taxe professionnelle, il est prévu à compter de 2011 de transformer la TASCOM en **un impôt local** recouvré par la DGFIP.

■ Les droits indirects

Ces impôts sont perçus au profit de l'État et des collectivités locales, sur des produits tels que :

- vin, bière, eaux minérales ;
- cercles et maisons de jeux ;
- tabac ;
- électricité ;
- ...

La taxe et le taux varient d'un produit à l'autre.

2 La contribution liée à la consommation d'énergie fossile dite contribution carbone

La loi de finances pour 2010 prévoyait l'institution d'une taxe carbone dans le but d'orienter les comportements des entreprises et des ménages en matière de consommation d'énergie et de réduire les émissions de gaz à effet de serre. Toutes les dispositions relatives à cette taxe ont été **censurées** par le Conseil constitutionnel fin décembre 2009.

Un nouveau texte sera débattu au Parlement début 2010 pour une mise en application courant 2010 (en principe le 1^{er} juillet 2010).

3 Les taxes liées aux salaires

Diverses impositions sont *assises sur le montant des rémunérations brutes*.

■ La taxe sur les salaires

a) Les entreprises concernées

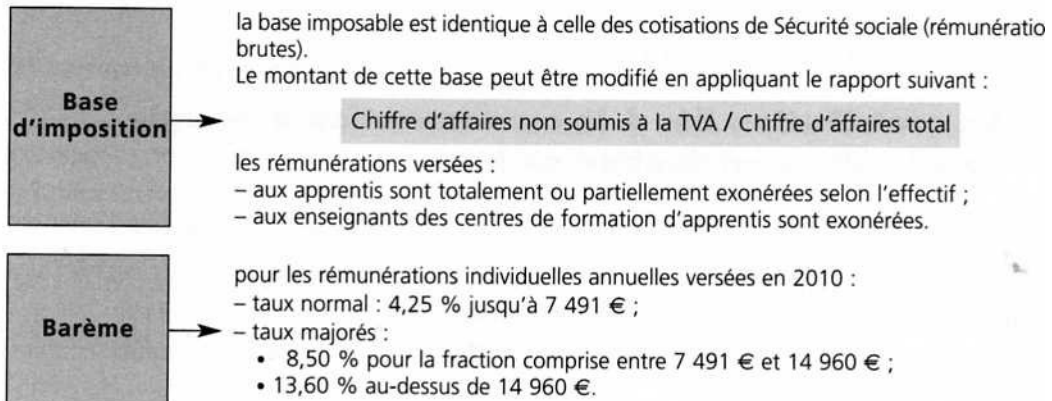
Toutes les entreprises employeurs domiciliées ou établies en France :

- qui ne sont pas assujetties à la TVA ;
- qui ne sont pas assujetties à la TVA sur 90 % au moins de leur chiffre d'affaires.

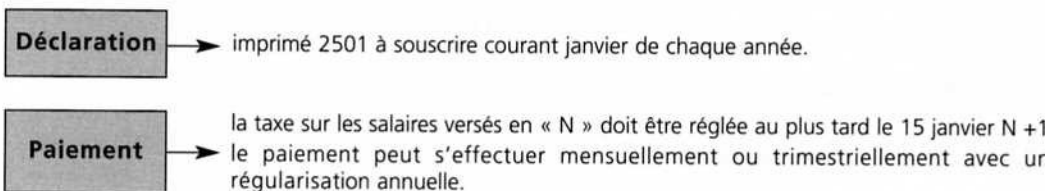
En sont principalement exonérés :

- les **employeurs** dont le CA n'excède pas les limites de la franchise en base de TVA ;
- les **particuliers** qui emploient un seul salarié à domicile (garde d'enfants ou services à personne) ;
- les établissements employeurs de l'enseignement supérieur.

b) L'assiette et le barème



c) La déclaration et le paiement



À compter du 1^{er} octobre 2010, **la télédéclaration et le téléversement** sont obligatoires lorsque le chiffre d'affaires hors taxes de « N – 1 » est égal ou supérieur à 500 000 €.

■ La taxe d'apprentissage et les contributions additionnelles

Elles contribuent au financement de *l'enseignement technologique et de l'apprentissage*.

a) Les entreprises concernées

La taxe d'apprentissage concerne toutes les entreprises qui exercent une activité industrielle, commerciale ou artisanale et pour les sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés.

En sont principalement exonérées :

- les entreprises occupant d'une manière habituelle un ou plusieurs apprentis et dont la masse salariale n'excède pas 6 fois le SMIC annuel ;
- les sociétés et personnes morales, quelle que soit leur forme, ayant pour objet exclusif l'enseignement.

b) L'assiette et le taux de la taxe d'apprentissage

**Base
d'imposition**

l'assiette est identique à celle des cotisations de Sécurité sociale (rémunérations brutes).

Toutefois, est retranchée de cette base :

- soit la totalité des rémunérations versées aux apprentis pour les entreprises de moins de 11 salariés ;
- soit seulement une partie égale à 11 % du SMIC pour les entreprises de 11 salariés ou plus.

Taux

le taux de la taxe proprement dite s'élève à 0,50 % (Alsace-Moselle : 0,26 %) de la masse salariale versée au titre de l'année écoulée.

c) Les contributions additionnelles

La loi relative à l'orientation et à la formation professionnelle tout au long de la vie du 24 novembre 2009 a créé *une nouvelle contribution* qui remplace le taux majoré de la taxe d'apprentissage.

Il existe donc *deux contributions additionnelles* dont les caractéristiques sont résumées dans le tableau présenté page suivante.

Éléments	Contribution au développement de l'apprentissage	Contribution supplémentaire
Champ d'application	Toutes les entreprises redevables de la taxe d'apprentissage	Les entreprises d'au moins 250 salariés si le nombre moyen de salariés en contrat de professionnalisation ou d'apprentissage représente moins de 3 % de l'effectif annuel moyen.
Taux et base d'imposition	0,18 %	0,10 % (Alsace-Moselle : 0,052 %)

d) La déclaration et le paiement

Les déclarations sont *intégrées dans la DADS*.

Le redevable s'acquitte de la taxe d'apprentissage et des contributions additionnelles par des **versements obligatoires et/ou libératoires** auprès d'organismes collecteurs avant le 1^{er} mars de l'année suivant le versement des salaires. En cas d'insuffisance de versements, le solde est payé au service des impôts des entreprises au plus tard le 30 avril de l'année suivant le versement des rémunérations, accompagné du bordereau 2485.

■ La participation à la formation professionnelle continue

a) Les entreprises concernées

Toutes les entreprises domiciliées en France doivent consacrer chaque année à la formation professionnelle continue du personnel des sommes représentant **un pourcentage des rémunérations brutes versées** par elles pendant la même année.

b) L'assiette et les taux

Base	→ l'assiette est identique à celle des cotisations de Sécurité sociale (rémunérations brutes).
Taux	→ variable selon l'effectif.

Les taux légaux normaux appliqués sur la base, selon l'effectif, sont les suivants :

Taux	Moins de 10 salariés	De 10 à moins de 20 salariés	20 salariés et plus
Taux	0,55 %	1,05 %	1,60 %

Lorsqu'une entreprise dépasse le seuil de 10 ou 20 salariés, elle bénéficie d'un **dispositif de lissage** pour atteindre le taux normal au bout de 6 ou 7 ans.

Les entreprises occupant un ou plusieurs salariés sous contrat à durée déterminée doivent verser une contribution égale à **1 %** du montant des salaires payés à ces salariés.

Pour les entreprises de travail temporaire, le taux de participation est de **1,35 %** pour un effectif de 10 à moins de 20 salariés et de **2 %** pour un effectif de 20 salariés et plus.

c) La déclaration et le paiement

Déclaration

les modalités diffèrent selon l'effectif :

- entreprise de moins de 10 salariés : la déclaration est intégrée à la DADS ;
- entreprise de 10 salariés et plus : souscription de la déclaration 2483, à déposer, au plus tard, le 5 mai de chaque année.

Paiement

versements obligatoires et/ou libératoires selon l'effectif auprès d'organismes collecteurs avant le 1^{er} mars de chaque année. En cas d'insuffisance de versements, le solde est versé :

- au service des impôts des entreprises au plus tard le 30 avril de l'année suivant le versement des rémunérations, accompagné du bordereau 2485 *pour les entreprises de moins de 10 salariés* ;
- en même temps que le dépôt de la déclaration 2483 *pour les entreprises de 10 salariés et plus*.

■ La participation à l'effort de construction

Toutes les entreprises occupant au **minimum 20 salariés** doivent investir annuellement dans la construction de logements une somme égale à **0,45 %** des salaires versés au cours de l'année civile écoulée.

La déclaration 2080 doit être envoyée au plus tard le 31 mai de chaque année.

4 Les taxes sur les véhicules

Les véhicules achetés ou loués par les entreprises subissent une fiscalité particulière.

■ La taxe sur les véhicules de sociétés (TVS)

a) Les entreprises concernées

Toutes les sociétés (personnes morales) :

- *qui possèdent* des voitures particulières (VP) immatriculées en France ;
- *ou qui utilisent* des voitures particulières (VP) en France quel que soit l'État dans lequel sont immatriculés ces véhicules ;

entre le 1^{er} octobre 2009 et le 30 septembre 2010.

En outre, le champ d'application de la taxe sur les véhicules de sociétés est élargi aux véhicules possédés ou loués *par les salariés ou les dirigeants* d'une société, dans la mesure où cette société rembourse les frais kilométriques pour au moins 15 000 kilomètres durant la période d'imposition. Toutefois, plusieurs allègements sont prévus.

En sont notamment exclus :

- les voitures particulières destinées à la vente ;
- les voitures particulières destinées à la location ;
- les voitures particulières louées pour une durée inférieure à 30 jours ;
- les véhicules utilitaires ;
- les voitures particulières fonctionnant à l'énergie électrique, au gaz ou au pétrole liquéfié, au superéthanol E85 ;
- les voitures destinées à l'exécution d'un service de transport public ;
- ...

b) Le montant de la taxe

Il existe deux tarifs annuels fixés soit :

en fonction de l'émission de CO ₂	Pour les véhicules ayant fait l'objet d'une réception communautaire, mis en circulation à compter du 1 ^{er} juin 2004 et possédés ou utilisés par la société à partir de 2006.
en fonction de la puissance fiscale	Pour les véhicules ayant ou non fait l'objet d'une réception communautaire, mis en circulation pour la première fois avant le 1 ^{er} juin 2004 et possédés ou utilisés par la société avant le 1 ^{er} janvier 2006.

Pour la taxe sur les véhicules de sociétés relative aux véhicules possédés ou loués par les salariés ou les dirigeants :

- un **coefficient pondérateur** en pourcentage est appliqué au tarif normal en fonction du nombre de kilomètres remboursés ;
- un **abattement de 15 000 €** est pratiqué sur le montant total de la TVS due sur ces véhicules ;
- les sociétés redevables bénéficient la première année d'**une réduction des 2/3 de la TVS due et d'un tiers la deuxième année**.

c) La déclaration et le paiement

L'imprimé 2855 est à souscrire auprès du service des impôts des entreprises, accompagné du règlement au plus tard le 30 novembre de chaque année. Les sociétés non imposables après l'application de l'abattement de 15 000 € sont dispensées de déclaration.

■ La taxe à l'essieu

Toutes les entreprises qui **possèdent des véhicules de transport de marchandises de douze tonnes et plus** sont concernées par cette taxe. Les tarifs sont trimestriels et diffèrent selon le poids total (en tonnes) autorisé en charge et selon le système de suspension des essieux moteurs.

Avant la mise en circulation du véhicule de transport, l'entreprise doit **effectuer la déclaration** de la taxe auprès du bureau des douanes compétent pour le département où se situe son siège social.

■ La taxe sur les voitures particulières les plus polluantes

a) La taxe sur les voitures polluantes

Cette taxe concerne les voitures particulières à **forte émission de CO₂** mises en circulation depuis le 1^{er} juin 2004. Il existe deux tarifs :

- **pour les voitures particulières faisant l'objet d'une réception communautaire**, le tarif est de 2 € par gramme de CO₂ émis par kilomètre à partir de 200 grammes et à 4 euros au-delà de 250 grammes ;
- **pour les autres voitures particulières**, le tarif est forfaitaire : 100 € pour une puissance fiscale comprise entre 10 CV et 14 CV ; 300 € pour une puissance fiscale égale ou supérieure à 15 CV.

b) La taxe « Écopastille » ou malus

Il existe depuis 2008 une **taxe additionnelle** à la taxe sur les certificats d'immatriculation pour les **voitures neuves fortement émettrices de CO₂** acquises depuis le 1^{er} janvier 2008.

Le montant de cette taxe varie de 200 € à 2 600 €, en fonction d'une part de l'émission de CO₂ par kilomètre pour les voitures particulières ayant fait l'objet d'une réception communautaire et d'autre part de la puissance fiscale pour les autres voitures. Cette taxe ne peut pas se cumuler avec la taxe sur les voitures polluantes.

Depuis 2009 **un abattement** est prévu pour les véhicules utilisés par les familles nombreuses et les handicapés ainsi qu'un abattement pour les véhicules fonctionnant au superéthanol E85 sous certaines conditions.

Par ailleurs, Il existe une **taxe additionnelle annuelle** à la taxe sur les conventions d'assurance de 160 € pour les véhicules, immatriculés pour la première fois en France ou à l'étranger depuis le 1^{er} janvier 2009, qui émettent plus de 250 g de CO₂ par kilomètre.

5 Les impôts locaux

Les recettes directes, assurées par les impôts dits « locaux », sont destinées aux **collectivités territoriales** (régions, départements, communes et syndicats intercommunaux). Les taux de ces impôts sont déterminés par un vote annuel de leurs assemblées délibérantes.

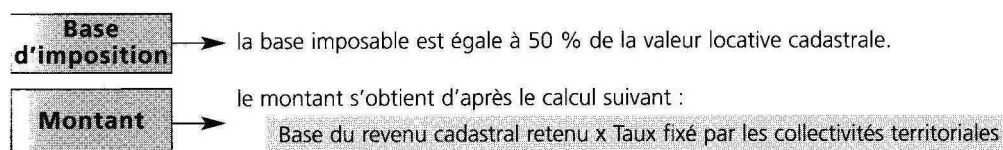
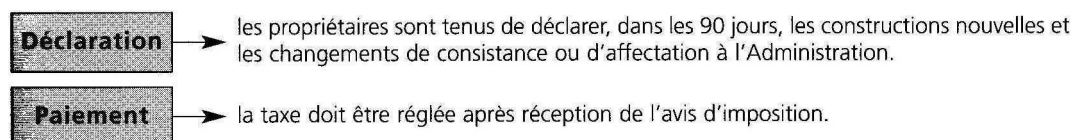
■ La taxe foncière sur les propriétés bâties

a) Les entreprises concernées

Les entreprises propriétaires de constructions, bâtiments, terrains industriels ou commerciaux sont redevables de la taxe foncière.

En sont exclus :

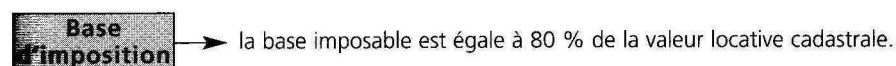
- les bâtiments affectés à une activité agricole ;
- les bâtiments appartenant à une collectivité publique ;
- les constructions nouvelles, pendant les deux années qui suivent celle de leur achèvement ;
- les immeubles situés en zones franches urbaines (ZFU) et ceux situés dans les bassins d'emploi à redynamiser pour une durée de cinq ans ;
- les constructions de logements neufs, à haut niveau de performance énergétique, achevées depuis le 1^{er} janvier 2009 ;
- les immeubles situés en zones de restructuration de la défense (ZRD) depuis 2009.

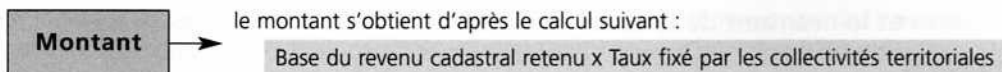
b) L'assiette et le montant de la taxe**c) La déclaration et le paiement****■ La taxe foncière sur les propriétés non bâties****a) Les entreprises concernées**

Sont concernées les entreprises qui possèdent des propriétés non bâties situées en France (carrières, mines, étangs, marais salants...).

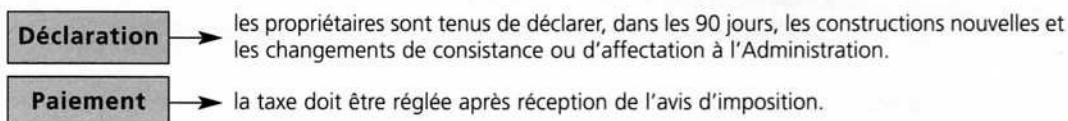
En sont exclus :

- les propriétés des diverses collectivités publiques ;
- les terrains boisés ;
- les propriétés agricoles (pour la part régionale et départementale) ;
- depuis 2006, les propriétés agricoles, à concurrence de 20 % de la taxe foncière (pour la part communale et intercommunale) ;
- les terrains agricoles exploités depuis le 1^{er} janvier 2009 selon un mode de production biologique.

b) L'assiette et le montant de la taxe



c) La déclaration et le paiement



■ La contribution économique territoriale

La loi de finances pour 2010 a **supprimé la taxe professionnelle** et l'a remplacée dès le 1^{er} janvier 2010 par la contribution économique territoriale (CET).

Cette contribution est composée de **deux cotisations** perçues au profit des collectivités territoriales :

- la cotisation foncière des entreprises (CFE) ;
- la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises (CVAE).

a) La cotisation foncière des entreprises (CFE)

Les entreprises concernées sont des **personnes physiques ou morales et des sociétés non dotées de la personnalité morale** (société en participation, société de fait) qui exercent à titre habituel une activité professionnelle non salariée en France.

On distingue deux types d'exonération. Les principales sont :

Exonérations permanentes	Exonérations temporaires
- exploitants agricoles ; - établissements privés d'enseignement conventionnés ; - sociétés coopératives de messagerie de presse ; - activités à caractère social ; - associations et organismes sans but lucratif ; - artisans travaillant seuls ou avec des apprentis ; - petits vendeurs à domicile ; - activités artistiques et intellectuels ; - activités des collectivités publiques ; - ...	- auto-entrepreneurs ; - entreprises nouvelles ; - médecins et auxiliaires médicaux ; - jeunes entreprises innovantes ; - entreprises procédant à la création, à l'extension, à la reconversion d'établissements dans certaines zones du territoire (ZFU, ZRR...) ; - jeunes avocats ; - librairies indépendantes ; - ...

Les éléments nécessaires à la détermination de la CFE sont résumés dans le tableau ci-dessous :

Période de référence	Avant-dernière année précédent celle de l'imposition.
Calcul de la cotisation	Valeur locative des biens passibles de la taxe foncière + 5,5 % des recettes TTC pour les titulaires de BNC et assimilés non soumis à l'IS et employant moins de 5 salariés Les équipements et biens mobiliers ne sont pas imposables à la CFE.
Réductions de la valeur locative	• de 30 % pour les établissements industriels dont l'activité nécessite d'importants moyens techniques ; • de 50 % pour les installations destinées à lutter contre la pollution ; • de 50 % pour les matériels destinés à économiser l'énergie ou à réduire le bruit ; • d'un tiers pour les aéroports.
Réductions de la base d'imposition	• de 50 % pour l'année d'imposition suivant celle de la création de l'établissement ; • de 75 %, 50 % ou 25 % pour les artisans employant 3 salariés au plus ; • de 75 % pour les patrons bateliers qui travaillent seuls ; • abattement de 25 % sur les bases imposées en Corse ; • abattement de 1 600 €, 2 400 € ou 3 200 € pour les diffuseurs de presse, sous conditions.
Cotisation minimum	Établie à partir d'une base dont le montant est fixé par le conseil municipal et compris entre 200 € et 2 000 €.

La déclaration est à souscrire au plus tard le deuxième jour ouvré suivant le 1^{er} mai de chaque année.

Le paiement est effectué le 15 décembre au plus tard.

Un acompte de 50 % est versé avant le 15 juin si la cotisation de l'année précédente a été supérieure à 3 000 €. Il est possible *d'opter* pour le régime de la mensualisation.

Un crédit d'impôt de 750 € applicable pendant 3 ans est accordé aux entreprises implantées dans les zones de restructuration de la défense (ZRD).

b) La cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises (CVAE)

Cette cotisation s'applique *aux mêmes personnes et aux mêmes activités* que celles soumises à la cotisation foncière des entreprises. Cependant, elle n'est due que par les entreprises qui réalisent un chiffre d'affaires *supérieur à 152 500 €*.

De plus, *les titulaires de BNC* non soumis à l'impôt sur les sociétés et employant moins de cinq salariés ne sont pas imposables à la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises.

Les activités exonérées de cotisation foncière des entreprises sont également exonérées de cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises.

Par ailleurs, la valeur ajoutée retenue pour calculer la cotisation sur *la valeur ajoutée* des entreprises *ne peut excéder* :

- 80 % du chiffre d'affaires pour le contribuable dont le chiffre d'affaires est $\leq 7,6$ M€ ;
- 85 % du chiffre d'affaires si le contribuable réalise un chiffre d'affaires $> 7,6$ M€.

Les éléments nécessaires à la détermination de la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises sont résumés dans le tableau ci-dessous :

Période de référence	La CVAE est calculée en fonction du chiffre d'affaires et de la valeur ajoutée produite au cours de l'année civile au titre de laquelle l'imposition est établie.
Calcul de la cotisation	Pour les entreprises qui réalisent un chiffre d'affaires > 50 M€
	Valeur ajoutée (VA) x 1,5 %
	Pour les entreprises qui réalisent un chiffre d'affaires ≤ 50 M€
	CVAE théorique : (VA x 1,5 %) – Dégrèvement : CVAE théorique – (VA x Taux de dégrèvement variable selon CA) = CVAE après dégrèvement
Cotisation minimale	Le dégrèvement est majoré de 1 000 € si le chiffre d'affaires est < 2 M€. Les entreprises qui réalisent un chiffre d'affaires supérieur à 500 000 € doivent acquitter une cotisation minimale de 250 €.

La déclaration est à souscrire au plus tard le deuxième jour ouvré suivant le 1^{er} mai de chaque année.

Lorsque la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises de l'année précédente *excède 3 000 €*, les entreprises doivent verser *deux acomptes*, chacun égal à 50 % de la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises et au plus tard le 15 juin et le 15 septembre de l'année d'imposition.

Le paiement du solde est joint si besoin à la déclaration.

c) Le plafonnement de la contribution économique territoriale

Les *redevables* de la contribution économique territoriale peuvent bénéficier d'un plafonnement, sur demande, fixé à 3 % de la valeur ajoutée sauf, ceux qui ne sont assujettis qu'à la cotisation minimale de cotisation foncière des entreprises. Le dégrèvement est imputé sur la cotisation foncière des entreprises.

Les droits d'enregistrement relatifs aux actes des sociétés

Ce sont des droits perçus à l'occasion de certains actes juridiques tels que : acquisition ou vente d'immeubles, constitution, transformation ou dissolution de sociétés.

CHAPITRE 3

1 Les principes généraux

Assiette

→ elle est constituée par le prix stipulé dans l'acte (valeur vénale ou valeur sur le marché).

Fait générateur

→ inscription sur un registre, par un fonctionnaire public, d'un acte juridique.

Montant

on distingue trois types de droits et taxes :

– **les droits fixes** : ils varient en fonction du montant du capital social ou de la nature de l'opération :

- 125 € pour certaines opérations ;
- 375 € si le capital est inférieur à 225 000 € ;
- 500 € si le capital est égal ou supérieur à 225 000 €.

– **les droits proportionnels** : ils représentent un pourcentage constant de la valeur des biens concernés ;

– **les droits progressifs** : ils s'appliquent aux fractions successives de la valeur des biens concernés.

ces différents droits ne se cumulent pas, seul est pris en compte le montant du droit le plus élevé.

Palement

→ les droits sont à verser auprès du receveur des impôts ou au conservateur des hypothèques préalablement à l'accomplissement des formalités.

En matière fiscale, on distingue *trois catégories d'apports* selon la nature de la rémunération de ces apports :

Apports à titre pur et simple	Apports à titre onéreux	Apports mixtes
L'associé reçoit, en contrepartie de ses apports, des droits sociaux représentatifs du capital (parts sociales, actions).	L'apporteur ne reçoit pas de droits sociaux en échange. Il réalise une vente. Les apports sont rémunérés par la remise de fonds ou par l'engagement pris par la société de rembourser une dette (prise en charge, par la société, d'un passif incombant à l'acheteur).	Les apports sont réalisés en partie à titre pur et simple, en partie à titre onéreux (une partie est rémunérée par des droits sociaux , l'autre est compensée par des dettes).

2 La constitution de sociétés

■ Les apports purs et simples

Les apports purs et simples sont en principe **exonérés** de droits d'enregistrement, sauf cas particuliers prévus par la loi.

Les apports purs et simples qui sont passibles de la TVA sont eux aussi **exonérés** de droits d'enregistrement (immeubles neufs...).

Le tableau page ci-contre résume l'ensemble des cas de figure pour les actes passés depuis le 5 août 2008 (LME) :

Nature du bien apporté	À une société soumise à l'IS		À une société non soumise à l'IS
	par une société passible de l'IS ¹	par une personne (physique ou morale) non soumise à l'IS ²	
Fonds de commerce (sauf marchandises neuves)	Exonéré	3 % sur la fraction de la valeur > 23 000 € et ≤ 200 000 € 5 % sur la fraction de la valeur > 200 000 €	Exonéré
Clientèle	Exonéré		Exonéré
Droit au bail	Exonéré		Exonéré
Immeubles ou droits immobiliers	Exonérés	5 %	Exonérés
Numéraire	Exonéré	Exonéré	Exonéré
Autres biens que ceux énumérés ci-dessus (créances, VMP...)	Exonérés	Exonérés	Exonérés

(1) Les biens sont soumis au droit de mutation de 3 % ou 5 % s'ils ont bénéficié, lors d'un précédent apport, de l'exonération de droit, du droit fixe ou du droit au taux réduit de 1 %.

(2) Exonération si l'apporteur (personne physique) s'engage à conserver pendant 3 ans les titres remis en contrepartie de l'apport.

■ Les apports à titre onéreux

Nature du bien apporté	Taxation
Résultant de la prise en charge du passif constaté lors de la mise en société d'une entreprise individuelle ¹	5 % : immeubles et droits immobiliers 3 % : fonds de commerce, clientèle, droit au bail > 23 000 € et ≤ 200 000 € 5 % : fonds de commerce, clientèle, droit au bail > 200 000 €
Immeubles ou droits immobiliers ²	5 %
Autres biens que des immeubles	Droits de mutation ordinaires selon la nature du bien

(1) Exonération si l'apporteur (personne physique) s'engage à conserver pendant 3 ans les titres remis en contrepartie de l'apport.

(2) Sous certaines conditions, les apports portant sur des bois et forêts ou terrains nus destinés à être reboisés sont exonérés.

3 L'augmentation de capital

■ Les apports purs et simples

Nature du bien apporté	À une société soumise à l'IS		À une société non soumise à l'IS
	par une société passible de l'IS ¹	par une personne (physique ou morale) non soumise à l'IS ²	
Fonds de commerce (sauf marchandises neuves)	375 € ou 500 €	3 % ou 5 % ³ ou 375 € ou 500 €	375 € ou 500 €
Clientèle	375 € ou 500 €	3 % ou 5 % ³ ou 375 € ou 500 €	375 € ou 500 €
Droit au bail	375 € ou 500 €	3 % ou 5 % ³ ou 375 € ou 500 €	375 € ou 500 €
Immeubles ou droits immobiliers	375 € ou 500 €	5 % ou 375 € ou 500 €	375 € ou 500 €
Numéraire	375 € ou 500 €	375 € ou 500 €	375 € ou 500 €
Autres biens que ceux énumérés ci-dessus (créances, VMP...)	375 € ou 500 €	375 € ou 500 €	375 € ou 500 €

(1) Les biens sont soumis au droit de mutation de 3 % ou 5 % s'ils ont bénéficié, lors d'un précédent apport, de l'exonération de droit, du droit fixe ou du droit au taux réduit de 1 %.

(2) Exonération si l'apporteur (personne physique) s'engage à conserver pendant 3 ans les titres remis en contrepartie de l'apport.

(3) Sur la fraction supérieure à 23 000 €.

■ Les apports à titre onéreux

Nature du bien apporté	Taxation
Résultant de la prise en charge du passif constaté lors de la mise en société d'une entreprise individuelle ¹	Même régime fiscal que les apports réalisés lors de la constitution

(1) Ou droit fixe de 375 € ou 500 € si l'apporteur (personne physique) s'engage à conserver pendant trois ans les titres remis en contrepartie de l'apport.

Nature du bien apporté	Taxation
Immeubles ou droits immobiliers	5 %
Autres biens que des immeubles	Droits de mutation ordinaires selon la nature du bien

4 La fusion de sociétés

Les droits d'enregistrement sont :

- *pour les apports purs et simples* : droit fixe de 375 € ou 500 € ;
- *pour les apports à titre onéreux* :
 - prise en charge du passif de la société absorbée : exonération,
 - autres apports : se référer à la constitution.

5 La dissolution de sociétés

Si la société est dissoute sans aucune transmission de biens meubles ou immeubles entre les associés ou autres personnes, seul un **droit fixe** de 375 € ou 500 € est perçu.

6 La transformation de sociétés

Dans le cas d'une modification de la forme juridique d'une société, un **droit fixe** de 375 € ou 500 € est perçu.

Si la transformation entraîne la création d'une nouvelle personne morale, ce sont les droits relatifs à la dissolution et à la constitution des sociétés qui sont applicables.

La participation et l'intéressement des salariés aux résultats de l'entreprise

La participation et l'intéressement des salariés aux résultats de l'entreprise sont deux régimes prévus par la loi, l'un obligatoire, l'autre facultatif, pour associer les salariés et les dirigeants aux résultats de l'entreprise dans le cadre d'une négociation collective entre les partenaires sociaux.

CHAPITRE 4

1 La participation des salariés aux résultats

■ Les entreprises concernées

La participation est obligatoire pour toute entreprise employant au moins **50 salariés** (quelles que soient la nature de son activité et sa forme juridique) ou dans les entreprises constituant **une unité économique et sociale d'au moins 50 salariés** ; elle est facultative pour les autres.

L'**entreprise concernée** doit constituer chaque année une **réserve spéciale** de participation.

Un **accord de participation** doit être conclu entre l'entreprise et les représentants des salariés.

La loi sur les revenus du travail du 4 décembre 2008 a ouvert la participation **aux dirigeants** (chef d'entreprise, président, directeur général, membres du directoire, gérant) ainsi qu'au conjoint collaborateur ou conjoint associé selon deux dispositifs d'après l'effectif de l'entreprise (moins de 50 salariés et entre 1 et 250 salariés).

■ Les droits fiscaux des salariés

a) Le blocage des droits

En principe, toutes les sommes revenant aux salariés au titre de la participation sont **exonérées** de l'impôt sur le revenu (IR), à la condition qu'elles restent bloquées pendant **cinq ans** (période d'indisponibilité). Des cas de déblocage anticipé sont prévus par la loi (mariage, décès...) pour lesquels l'exonération est maintenue.

Les revenus issus de la participation suivent le même régime fiscal et sont assujettis aux prélèvements sociaux au taux de 12,1 % depuis le 1^{er} janvier 2009.

b) Le versement immédiat des droits

Les droits attribués au titre des exercices clos après le 4 décembre 2008 peuvent être versés immédiatement aux salariés **sur leur demande**. Toutefois, les sommes déjà bloquées restent indisponibles.

Les sommes perçues immédiatement et non versées sur un plan d'épargne salariale constituent un complément de **rémunération imposable** à l'impôt sur le revenu et **soumis à la CSG et à la CRDS**.

■ La réserve spéciale de participation (RSP)

Le montant de la participation, dans le régime de droit commun, est calculé après la détermination du résultat fiscal, d'après la **formule légale** :

$$\text{Réserve spéciale de participation} = 1/2 (\text{bénéfice net} - 5 \% \text{ capitaux propres}) \text{ salaires / valeur ajoutée}$$

La composition des différents éléments entrant dans cette formule est détaillée page ci-contre :

**Bénéfice net fiscal
avant abattement
ou exonération****Entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés**

- Bénéfices exonérés (entreprises nouvelles, JEI, entreprises implantées en ZFU...)
- Bénéfice fiscal imposable au taux normal (hors plus-value nette à long terme)
- Bénéfice fiscal imposable au taux de 15 % pour les PME
- Impôt sur les sociétés correspondant
- + Dotation de l'exercice à la provision pour investissement

La contribution supplémentaire n'est pas prise en considération dans le calcul du bénéfice fiscal.

Entreprises non soumises à l'impôt sur les sociétés

Le calcul du bénéfice fiscal peut tenir compte de la rémunération normale du chef d'entreprise et des déficits antérieurs imputés sur d'autres revenus. L'impôt à prendre en considération se calcule en appliquant au bénéfice imposable le taux moyen d'imposition à l'impôt sur le revenu (sans qu'il soit supérieur au taux normal d'impôt sur les sociétés). Les bénéfices exonérés sont également pris en compte.

Capitaux propres

ils s'évaluent avant affectation des résultats et sont composés des postes suivants :

- Capital social appelé (ou personnel)
- + Primes liées au capital
- + Écarts de réévaluation (sauf réserve spéciale de réévaluation de 1976)
- + Réserves
- ± Report à nouveau
- + Provisions réglementées (sauf amortissements dérogatoires)
- + Provisions pour risques et charges non déductibles fiscalement (sauf dotations de l'exercice)

Salaires

ils correspondent aux rémunérations assujetties aux cotisations de Sécurité sociale.

Valeur ajoutée

elle correspond à la somme des postes suivants :

- Charges de personnel (salaires et charges afférentes)
- + Impôts et taxes (hors TVA et impôt sur les sociétés)
- + Dotations aux amortissements, dépréciations et provisions (charges d'exploitation)
- + Charges financières
- ± Résultat courant avant impôt (la perte est soustractive)

■ La provision pour investissement (PPI)

La provision pour investissement concerne les entreprises qui :

Optent pour une formule dérogatoire de calcul de la participation des salariés

Constitution d'une provision pour investissement égale à 50 % de la fraction des sommes portées à la réserve spéciale de participation au cours de l'exercice qui excède la participation de droit commun :

$$\left(\text{Participation dérogatoire} - \text{Participation de droit commun} \right) 50 \%$$

Appliquent volontairement la participation des salariés

Constitution d'une provision pour investissement égale à 50 % des sommes portées à la réserve spéciale de participation et qui correspondent à la participation de droit commun¹ :

$$(\text{Participation de droit commun}) 50 \%$$

(1) Taux ramené à 25 % pour les accords conclus du 21 février 2003 au 30 décembre 2006.

La provision pour investissement doit être utilisée à l'acquisition ou à la création d'immobilisations dans un délai de deux ans suivant la fin de l'exercice à la clôture duquel elle a été constituée. Dans le cas contraire, à la fin de ce délai, elle est *réintégrée* totalement ou partiellement au bénéfice imposable de l'exercice.

■ Les étapes de mise en œuvre de l'accord de participation avec provision pour investissement

Le schéma est présenté page ci-contre :

Étapes	Mise en œuvre
31/12/N	Détermination de la participation « N », charge <i>non déductible</i> .
En « N + 1 »	Après approbation des comptes :
Pendant la période d'indisponibilité	Constitution d'une réserve spéciale La participation « N » est portée dans un compte de réserve spéciale de participation et <i>déductible</i> du bénéfice fiscal « N + 1 ».
	Affectation des fonds au choix Pour les accords de participation conclus avant la publication de la loi du 30 décembre 2006 : • incorporation de la réserve au capital et attribution d'actions ; • affectation à un fonds de participation dans l'entreprise ; • versement des fonds à un organisme de placement extérieur à l'entreprise ; • ouverture d'un plan d'épargne entreprise (PEE).
	Affectation obligatoire Pour les accords de participation conclus après la publication de la loi du 30 décembre 2006 : • affectation à un plan d'épargne entreprise (PEE) ; • affectation à des comptes consacrés par l'entreprise à des investissements.
31/12/N + 1	Constitution possible d'une provision pour investissement, fiscalement <i>déductible</i> , et calculée par rapport à la participation de l'exercice « N ».
31/12/N + 6	Reprise de la provision créée initialement en « N + 1 » ; elle n'est <i>pas imposable</i> et est à déduire du résultat fiscal.

2 L'intéressement

■ Principe

L'intéressement est un *régime facultatif* qui a pour objectif d'associer financièrement et collectivement les salariés aux résultats de l'entreprise.

■ Les entreprises concernées

L'accord d'entreprise peut être conclu dans toute entreprise pour **une durée de trois ans** ; désormais, il peut être tacitement reconduit. Dans les entreprises de **1 à 250 salariés**, il peut être ouvert au chef d'entreprise et à son conjoint ayant le statut de collaborateur ou de conjoint associé, ainsi qu'aux président, directeurs généraux, gérants ou membres du directoire.

L'accord d'intéressement peut prévoir un intéressement aux résultats ou à l'accroissement de la productivité ou tout autre mode de rémunération collective permettant de réaliser l'intéressement des bénéficiaires à l'entreprise.

La répartition de l'intéressement entre les salariés s'effectue **uniformément** en fonction du salaire, de la rémunération, du revenu ou de la durée de présence dans l'entreprise au cours de l'exercice.

Le **plafond annuel** de l'intéressement est égal à :

20 % du total des salaires bruts + Rémunération annuelle ou Revenu professionnel des dirigeants imposé à l'IR au titre de l'année précédente (le cas échéant)

■ La provision pour investissement

L'entreprise de **moins de 100 salariés** qui a conclu un accord d'intéressement au plus tard le 20 février 2004 peut constituer une provision pour investissement **déductible**, égale à 50 % de l'abondement versé par l'employeur à un plan d'épargne d'entreprise.

■ Les incidences fiscales

Les incidences fiscales de l'intéressement pour l'entreprise et pour les bénéficiaires sont les suivantes :

Pour l'entreprise →

les sommes versées aux bénéficiaires sont :

- **déductibles** du bénéfice imposable lorsque les sommes destinées aux **salariés** au titre d'un exercice sont versées au cours de l'exercice suivant ; par contre, l'intéressement versé aux **dirigeants** et aux conjoints de PME soumises à l'impôt sur le revenu n'est **pas déductible** ;
- **exonérées** de la taxe sur les salaires et des cotisations sociales.

**Pour les
bénéficiaires**

les sommes perçues au titre d'un exercice sont, dans la plupart des cas, **soumises à l'impôt sur le revenu**, après déduction de la CSG et de la CRDS ; toutefois, en sont exonérées celles perçues par les dirigeants et conjoints des PME soumises à l'impôt sur le revenu.

En cas d'affectation de ces sommes à un plan d'épargne salariale (PEE, PEI, PERCO), elles sont **exonérées** d'impôt sur le revenu dans la limite de 50 % du plafond annuel de la Sécurité sociale (17 154 € en 2009 ; 17 310 € pour 2010).

■ Le crédit d'impôt intéressement

La loi sur les revenus du travail du 4 décembre 2008 a créé un crédit d'impôt pour les entreprises soumises à **un régime réel d'imposition** (impôt sur les sociétés ou impôt sur le revenu) qui, à partir du 4 décembre 2008, soit concluent un premier accord d'intéressement, soit augmentent les avantages pour les salariés dans le cadre de l'accord existant.

Le crédit d'impôt est égal :

- à 20 % des primes dues au titre de l'exercice pour tout nouvel accord ;
- à 20 % du surplus des primes dû au titre de l'exercice et occasionné par la renégociation de l'accord existant.

■ La prime exceptionnelle

Les entreprises qui bénéficient du crédit d'impôt ont pu verser, au plus tard le 30 septembre 2009, une prime exceptionnelle de 1 500 € maximum par salarié à condition que le nouvel accord ou la modification de l'accord existant ait été conclu entre le 5 décembre 2008 et le 30 juin 2009.

Cette prime était **exonérée** d'impôt sur le revenu si la somme était placée sur un plan d'épargne salariale.

**3 Le supplément de participation ou d'intéressement
(dividende du travail)**

Les dirigeants peuvent décider de verser aux salariés un **supplément** de réserve spéciale de participation ou un supplément d'intéressement au titre d'un exercice clos avec les mêmes droits fiscaux que ceux au titre de la participation ou de l'intéressement, dans la limite globale **pour chaque salarié** de 75 % du plafond annuel de la Sécurité sociale pour la participation et de 50 % de ce même plafond pour l'intéressement.

4 Le crédit d'impôt pour dépenses de formation

Les PME soumises au régime du réel ou exonérées et qui disposent d'un plan d'épargne entreprise bénéficient d'un crédit d'impôt pour **dépenses de formation** des salariés à l'économie de l'entreprise (fonctionnement et enjeux de l'entreprise) et aux dispositifs d'épargne et d'actionnariat salarié.

Ce crédit d'impôt est égal à 25 % des dépenses et plafonné à 5 000 € sur la période du 1^{er} janvier 2009 au 31 décembre 2009.

5 La contribution patronale forfait social

Le forfait social de 2 % applicable depuis le 1^{er} janvier 2009 aux sommes versées au titre de la participation, de l'intéressement et aux abondements de l'employeur aux plans d'épargne salariale, est **porté à 4 % au 1^{er} janvier 2010**.

Par ailleurs, l'assiette du forfait social est **élargie**, notamment, aux sommes versées aux dirigeants et conjoints de chefs d'entreprise de 250 salariés au plus.

Cette contribution est **versée aux URSSAF** (Union de recouvrement des cotisations de Sécurité sociale et d'allocations familiales).

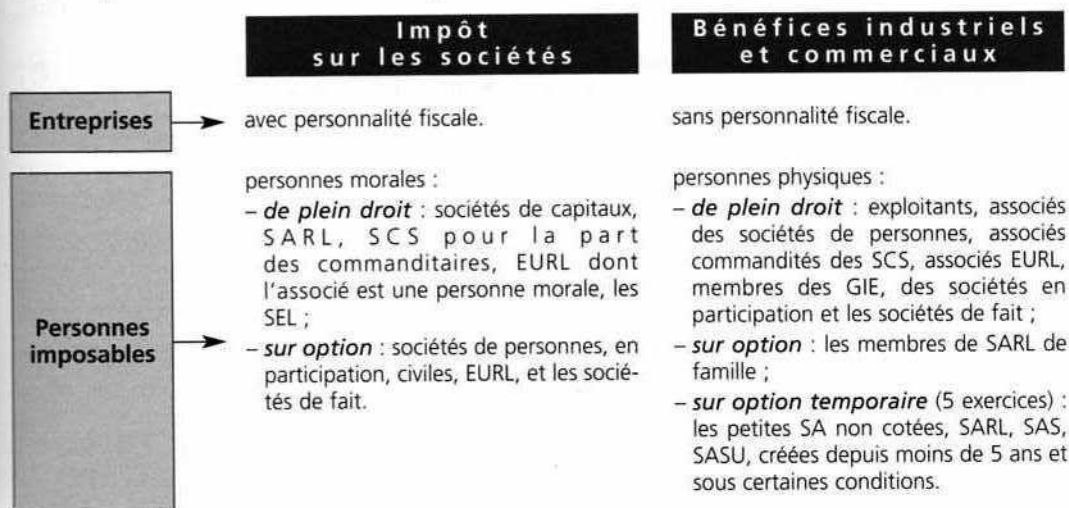
L'imposition des résultats des entreprises (BIC, IS)

Les bénéfices dégagés par l'activité des entreprises constituent un revenu imposable, selon la forme juridique et l'activité des entreprises, soit au titre de l'impôt sur les sociétés (IS), soit au titre de l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux (BIC).

CHAPITRE 5

1 Les principales caractéristiques

Les entreprises réalisent des bénéfices qui sont soumis à l'impôt. On distingue :



	Impôt sur les sociétés	Bénéfices industriels et commerciaux
Bénéfice imposable	→ totalité du résultat de la société.	bénéfices tirés d'activités industrielles, commerciales, artisanales et considérées comme commerciales (marchands de biens, locations meublées non professionnelles...).
Travaux à réaliser par l'entreprise	→ - calcul du résultat comptable provisoire ; - calcul du résultat fiscal ; - comptabilisation de l'IS ; - calcul du résultat net ; - déclaration et liasse fiscale.	- calcul du résultat comptable ; - calcul du résultat fiscal ; - déclaration et liasse fiscale.
Paiement de l'impôt	→ <i>l'impôt est payé</i> spontanément par la société : il représente une charge comptable pour l'entreprise. les associés seront imposés à leur tour sur la part de bénéfice qui leur sera distribuée. <i>l'impôt dû</i> au titre de l'exercice « N » est payé sous forme d'acomptes provisionnels en « N », le solde est versé au cours de « N + 1 ».	<i>l'impôt est payé</i> par l'exploitant ou l'associé dans le cadre de l'impôt sur le revenu en fonction de sa quote-part de bénéfice distribué ou non. Il n'est pas une charge comptable pour l'entreprise. <i>l'impôt dû</i> au titre de l'exercice « N » est payé en « N + 1 » sous forme d'acomptes et d'un solde.

2 La territorialité

■ Les bénéfices industriels et commerciaux (BIC)

Les *deux critères* retenus sont :

- le *domicile* fiscal du contribuable ;
- le *lieu* de réalisation des revenus.

Les bénéfices de sources étrangères réalisés par des personnes ayant leur domicile fiscal hors de France ne sont pas imposables au titre des BIC en France.

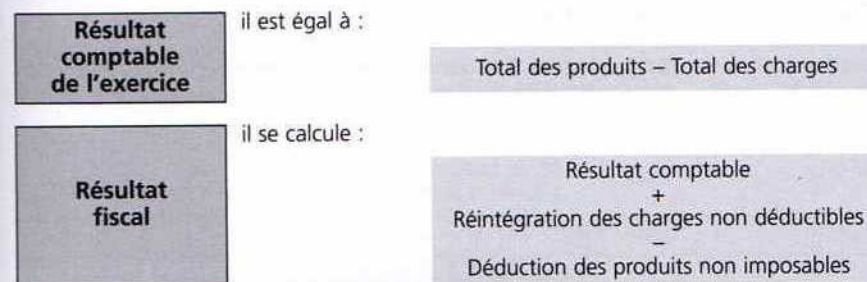
■ L'impôt sur les sociétés (IS)

Sont passibles de l'impôt sur les sociétés, les bénéfices réalisés par les entreprises exploitées en *France*, quelle que soit leur nationalité.

Toutefois, la loi de finances pour 2009 a autorisé *les PME françaises de moins de 2 000 salariés* à imputer, pour la détermination de leurs résultats imposables en France, les déficits subis par leurs filiales détenues à 95 % et par leurs succursales établies *à l'étranger*. Cette déduction est *provisoire* et s'applique aux résultats des exercices ouverts depuis le 1^{er} janvier 2009.

3 Le résultat fiscal

La base de calcul du résultat fiscal est le *résultat comptable*. Toutefois, celui-ci fait l'objet de *rectifications* afin de tenir compte des divergences entre les règles fiscales et les règles comptables.



4 Les régimes d'imposition

Il existe *trois régimes* d'imposition des bénéfices :

- régime du réel normal ;
- régime du réel simplifié ;
- régime des micro-entreprises.

Par ailleurs, la loi de modernisation de l'économie du 4 août 2008 a créé un régime optionnel de **prélèvement libératoire de l'impôt sur le revenu**, applicable depuis le 1^{er} janvier 2009, pour les entreprises soumises **au régime des micro-entreprises** qui ont opté pour le régime micro-social et dont les revenus du foyer fiscal de l'avant-dernière année sont inférieurs à un certain seuil (25 296 € pour 2008) pour le versement libératoire en 2010.

Le versement libératoire de l'impôt sur le revenu est calculé en appliquant au chiffre d'affaires ou aux recettes hors taxes les taux suivants :

- 1 % pour les artisans et commerçants qui ont une activité de ventes ou de fournitures de logement ;
- 1,7 % pour les artisans et commerçants qui ont une activité de fournitures de services ;
- 2,2 % pour les professionnels libéraux qui relèvent des bénéfices non commerciaux (BNC).

Quatre critères sont retenus pour déterminer le régime d'imposition auquel l'entreprise est soumise :

- le type d'entreprise : individuelle ou société ;
- le montant annuel du CA hors taxes réalisé ;
- la nature des opérations réalisées ;
- l'option choisie par l'entreprise.

Le tableau page ci-contre résume *les caractéristiques des trois régimes d'imposition* des bénéfices.

Nature du régime fiscal		Régime du réel normal	Régime du réel simplifié	Régime des micro-entreprises
Entreprises concernées		Personnes morales passibles de l'IS, entreprises soumises à l'IR au titre des BIC et, sur option, les entreprises relevant du régime micro.	Personnes morales passibles de l'IS, entreprises soumises à l'IR au titre des BIC et, sur option, les entreprises relevant du régime micro.	Entreprises individuelles réalisant des opérations non soumises à la TVA ou qui bénéficient du régime de franchise en base de TVA.
Chiffre d'affaires	Ventes de marchandises et fournitures de logement	<i>Pour 2009 :</i> CA HT > 763 000 € <i>Pour 2010 :</i> CA HT > 766 000 €	<i>Pour 2009 :</i> CA HT compris entre 80 000 € et 763 000 € <i>Pour 2010 :</i> CA HT compris entre 80 300 € et 766 000 €	<i>Pour 2009 :</i> CA HT ≤ 80 000 € <i>Pour 2010 :</i> CA HT ≤ 80 300 €
	Autres activités	<i>Pour 2009 :</i> CA HT > 230 000 € <i>Pour 2010 :</i> CA HT > 231 000 €	<i>Pour 2009 :</i> CA HT compris entre 32 000 € et 230 000 € <i>Pour 2010 :</i> CA HT compris entre 32 100 € et 231 000 €	<i>Pour 2009 :</i> CA HT ≤ 32 000 € <i>Pour 2010 :</i> CA HT ≤ 32 100 € (1)
Obligations	Comptables	Tenir une comptabilité complète et régulière d'après les prescriptions du Code de commerce, du Plan comptable général et du CGI.	Comptabilité super-simplifiée (comptabilité de trésorerie) sauf pour les entreprises soumises à l'IS, bilan et compte de résultat simplifiés.	Tenue d'un livre journal détaillant les recettes professionnelles, d'un registre détaillant les achats (sauf pour les autres activités). Dispense d'établir les comptes annuels.
	Fiscales	Déclaration annuelle de résultat (imprimé 2065 pour les entreprises passibles de l'IS ou 2031 pour celles soumises à l'IR-BIC) et liasse fiscale à transmettre au service des impôts au plus tard le 2 ^e jour ouvré suivant le 1 ^{er} mai.	Déclaration annuelle identique à celle prévue pour le régime normal, liasse fiscale simplifiée à transmettre dans les mêmes délais.	Bénéfice imposable calculé forfaitairement par l'Administration fiscale. Dispense de déclaration de résultats mais report du CA annuel et des plus ou moins-values sur la déclaration des revenus.
Options		—	Réel normal	Réel normal/Réel simplifié

(1) Y compris les produits de la location de locaux meublés.

5 Les centres de gestion agréés

Les centres de gestion agréés ont un *rôle d'assistance, de prévention et de conseil* dans le domaine de la *gestion financière et de la fiscalité*. Depuis le 1^{er} janvier 2010, ils ne peuvent plus tenir la comptabilité de leurs adhérents. Certains adhérents bénéficient d'avantages fiscaux sous certaines conditions.

Adhérents	→ entreprises individuelles ou personnes morales industrielles, commerciales, artisanales, et agricoles quels que soient le mode et le régime d'imposition du résultat.
Obligations des adhérents	→ ils doivent : – communiquer au centre les éléments nécessaires (bilan, compte de résultat...) à l'établissement du dossier de gestion ; – accepter, de leurs clients, les règlements par chèque ; – autoriser le centre à communiquer à l'inspecteur fiscal leurs comptes annuels.
Avantages fiscaux	→ ils sont réservés <i>exclusivement aux adhérents relevant de l'impôt sur le revenu soumis au régime réel normal ou simplifié</i> : – non application de la majoration de 1,25 pour le calcul de l'impôt sur le revenu ; – réduction d'impôt (915 € maximum) pour frais de tenue de comptabilité et d'adhésion si leur chiffre d'affaires hors taxes n'excède pas certaines limites ; – dispense de pénalités pour les nouveaux adhérents relevant spontanément des erreurs de déclaration ; – déduction, sans plafonnement, du salaire du conjoint.

Notons que depuis le 1^{er} janvier 2010, *la dispense de majoration de 1,25* du bénéfice imposable *a été élargie* aux entreprises qui ont recours à un expert-comptable, ou à une association de gestion et de comptabilité qui ont signé une convention avec l'administration fiscale.

Les centres de gestion agréés sont dans l'obligation *de dématérialiser et de télétransmettre* aux services fiscaux :

- les attestations délivrées à leurs adhérents ;
- les déclarations de résultat, leurs annexes et les autres documents les accompagnant.

La déductibilité des charges (BIC, IS)

CHAPITRE 6

L'ensemble des charges comptabilisées au cours d'un exercice comptable et résumées dans le compte de résultat ne sont pas toutes déductibles pour la détermination du résultat fiscal. Certaines doivent être réintégrées de manière extra-comptable au résultat comptable.

1 Les principes généraux

Les charges sont déductibles *sous certaines conditions* :

- elles doivent être engagées dans *l'intérêt direct* de l'exploitation ou se rattacher à la *gestion normale* de l'entreprise ;
- elles doivent correspondre à une *charge effective et être justifiées* par un document ;
- elles doivent être comprises dans les *charges de l'exercice* au cours duquel elles ont été engagées et se traduire par une *diminution de l'actif net* de l'entreprise ;
- leur déductibilité ne doit *pas être interdite* par une disposition particulière de la loi. C'est le cas des charges somptuaires (dépenses ayant trait à la chasse ou à la pêche non professionnelle, dépenses engagées en vue de la disposition de bateaux de plaisance...).

Certaines charges ne sont déductibles que si elles font l'objet d'une déclaration (relevé des frais généraux, DADS).

2 Le traitement fiscal des charges décaissables

Se référer aux différents tableaux des pages 74 à 77 :

Charges d'exploitation	Entreprise soumise à l'impôt sur le revenu	Société soumise à l'impôt sur les sociétés
Achats	Déductibles pour le montant : Prix d'achat hors taxes + Frais accessoires – Réductions commerciales	
Loyers et charges locatives	Déductibles	
Mais : • Redevances de crédit-bail ou loyer des locations de véhicules de tourisme supérieures à trois mois	Déductibles dans la limite d'un plafond égal à : – 18 300 € pour les véhicules mis en circulation depuis le 1 ^{er} novembre 1996 ; – 9 900 € pour les véhicules polluants mis en circulation après le 1 ^{er} juin 2004 et acquis à compter du 1 ^{er} janvier 2006.	
Frais d'entretien et de réparations	Déductibles sauf les dépenses relatives aux charges somptuaires et les dépenses visant à augmenter la valeur ou la durée de vie du bien.	
Primes d'assurance	Déductibles	
Mais : • Cotisations d'assurance-vie ou décès, souscrites librement, sur la tête d'un dirigeant au profit de l'entreprise	Déductibles au moment de l'expiration du contrat ou lors du décès de l'assuré.	
Commissions, courtages et honoraires	Déductibles mais doivent être portés sur la DADS.	
Publicité et relations publiques	Déductibles sauf la publicité prohibée et les cadeaux qui ne sont pas faits dans l'intérêt direct de l'entreprise.	
Frais de voyage et de déplacement	Déductibles s'ils ont un caractère professionnel. Lorsqu'ils concernent les personnes les mieux rémunérées de l'entreprise, ils doivent figurer sur le relevé des frais généraux.	
Frais de réception et de représentation	Déductibles s'ils sont engagés dans l'intérêt de l'entreprise et s'ils ne sont pas qualifiés de somptuaires.	

Charges d'exploitation	Entreprise soumise à l'impôt sur le revenu	Société soumise à l'impôt sur les sociétés
Frais d'acquisition des titres de participation (droits de mutation, honoraires, commissions...)	Déductibles ou rattachés au coût d'acquisition des titres, sur option.	À réintégrer car incorporés au prix de revient des titres et amortis sur 5 ans.
Impôts et taxes	Déductibles	
Mais :		
• Taxes sur les véhicules de sociétés	Déductibles	À réintégrer
• Pénalités d'assiette, pour retard, défaut de déclaration et de recouvrement	À réintégrer	
Charges de personnel	Déductibles	À déduire salaires versés au personnel, charges sociales et dépenses dans l'intérêt des salariés, rémunérations versées aux dirigeants sauf si elles sont excessives ou non justifiées.
Mais :		
• Rémunération de l'exploitant et des associés	À réintégrer	—
• Salaire du conjoint (régime de communauté)	Déductibles dans la limite de 13 800 € par an. Sans plafonnement pour les adhérents à un CGA.	—
• Rémunérations différées, versées au départ des dirigeants des sociétés cotées	—	Déductibles dans la limite de 6 fois le plafond de la SS par bénéficiaire.
Jetons de présence		
• Société employant au moins 5 personnes	—	Déductibles s'ils n'excèdent pas globalement 5 % du montant de la rémunération moyenne des 5 ou 10 personnes les mieux rémunérées selon que l'effectif est supérieur ou non à 200 salariés.
• Société employant moins de 5 personnes	—	Déductibles 457 € par administrateur.

Charges financières	Entreprise soumise à l'impôt sur le revenu	Société soumise à l'impôt sur les sociétés
Intérêts des sommes dues à des tiers	Deductibles sur les résultats de l'exercice au cours duquel ils ont couru.	
Intérêts des comptes courants d'associés	Deductibles si capital entièrement libéré et si taux des intérêts égal ou inférieur à la moyenne annuelle des taux effectifs moyens pratiqués par les établissements de crédit pour des prêts à taux variable aux entreprises (TMPV). Pour les sociétés liées, soumises à l'IS, le taux limite de déduction peut être celui du marché s'il est supérieur au TMPV.	
Pertes de change	Deductibles	
Pertes latentes de change	À déduire de manière extra-comptable.	

Charges exceptionnelles	Entreprise soumise à l'impôt sur le revenu	Société soumise à l'impôt sur les sociétés
Dons	Deductibles si versés dans l'intérêt direct de l'entreprise ou du personnel.	
Mais : • Dons effectués au titre du mécénat ¹	À réintégrer	
Amendes et pénalités fiscales	À réintégrer	
Pénalités de Sécurité sociale et majorations de retard	À réintégrer	
Amendes de Sécurité sociale pour infraction à la réglementation du travail, contraventions au Code de la route	À réintégrer	

(1) Les dons au titre du mécénat bénéficient d'une réduction d'impôt de 60 % dans la limite de 5 % du chiffre d'affaires hors taxes.

Participation des salariés	Entreprise soumise à l'impôt sur le revenu	Société soumise à l'impôt sur les sociétés
Participation des salariés calculée au titre de l'exercice	À réintégrer	
Participation virée en réserve spéciale de participation	À déduire de manière extra-comptable.	
Sommes dues au titre de l'intéressement et prime exceptionnelle 2009	Déductibles	

Impôts sur les bénéfices	Entreprise soumise à l'impôt sur le revenu	Société soumise à l'impôt sur les sociétés
Impôt sur les sociétés	—	À réintégrer
Contribution sociale	—	À réintégrer
Imposition forfaitaire annuelle	—	Déductible

3 Le traitement fiscal des charges calculées

Il s'agit essentiellement des amortissements, des dépréciations et des provisions.

L'application des règles comptables relatives à la définition, à l'évaluation des actifs ainsi qu'à l'amortissement et à la dépréciation de ces derniers ont des **conséquences** sur les règles fiscales :

- alignement des règles fiscales sur les règles comptables ;
- constatation d'amortissements dérogatoires ;
- retraitements ;
- ...

■ Les amortissements

a) Les amortissements pour dépréciation

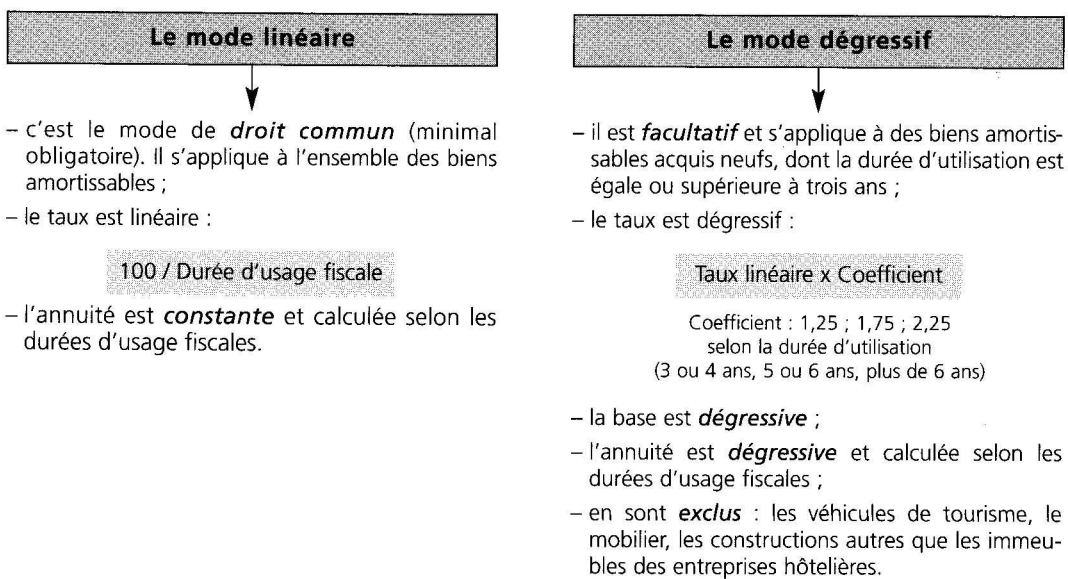
Selon les règles comptables, l'amortissement d'un actif est la répartition de son montant amortissable en fonction de son utilisation.

L'utilisation du bien se mesure par la **consommation** des avantages économiques attendus de l'actif. En conséquence, pour évaluer la base amortissable et les amortissements comptables, il faut tenir compte :

- **du mode d'amortissement** le mieux adapté au rythme de consommation des avantages économiques futurs (qui peut être mesuré en unités d'œuvre), indépendamment des modes d'amortissements fiscalement retenus ;
- **des durées réelles** d'utilisation déterminées par l'entreprise, indépendamment des durées d'usage fiscales ;
- **la valeur résiduelle** pouvant modifier la base amortissable ;
- **le caractère décomposable ou non** de l'immobilisation.

Les amortissements comptables issus de ces règles peuvent se révéler **moins avantageux** pour l'entreprise que ceux admis par l'administration fiscale.

Le Code général des impôts distingue **deux modes** d'amortissement :



Dans le cadre du plan de relance de l'économie décidé fin 2008, les coefficients dégressifs ont été majorés de 0,5 point pour les biens acquis ou fabriqués entre le 4 décembre 2008 et le 31 décembre 2009.

Conditions particulières de déduction fiscale

- les amortissements doivent être *comptabilisés* ;
- en principe, un montant *minimal* d'amortissement est obligatoire. Il correspond, à la clôture de chaque exercice, au montant cumulé des amortissements comptabilisés depuis l'acquisition du bien calculés selon le mode linéaire. Toutefois, dans certains cas (durée d'utilisation comptable plus longue que la durée d'usage), la tolérance administrative s'applique ;
- les amortissements ne doivent *pas être exagérés* (durée trop courte...) ;
- les amortissements ne doivent *pas être irrégulièrement différés*, c'est-à-dire inférieurs au montant minimal obligatoire.

De plus, les amortissements sont portés sur un *relevé normalisé* qui doit être joint à la déclaration des résultats.

b) Les amortissements dérogatoires

On distingue :

- les *amortissements dérogatoires* issus de l'application des règles comptables. Ils sont égaux à la *quote-part d'amortissement* correspondant à l'avantage fiscal que l'entreprise peut obtenir par rapport à l'amortissement comptable :

$$\text{Amortissement dérogatoire} = \text{Amortissement fiscal} - \text{Amortissement comptable}$$

- les *amortissements exceptionnels*, sur 12 mois par exemple, destinés à favoriser certains types d'investissements (matériels consacrés à économiser l'énergie, logiciels dissociés...). L'objectif est de procurer une *économie d'impôt* aux entreprises en augmentant l'annuité fiscalement déductible :

$$\text{Annuité fiscale} = \text{Annuité économique} + \text{Annuité dérogatoire}$$

L'annuité dérogatoire constitue une dotation aux provisions réglementées. Lorsque l'annuité fiscale devient *inférieure* à l'annuité économique, la différence fait l'objet d'une *reprise*.

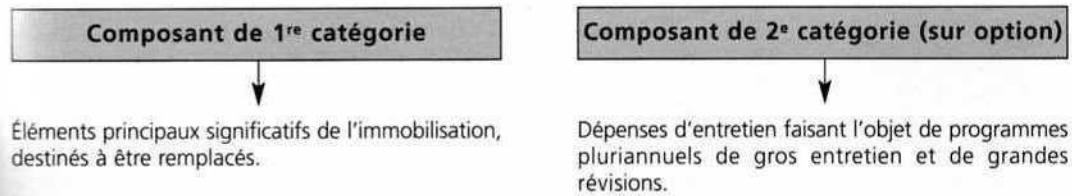
c) Le traitement des divergences entre les règles comptables et les règles fiscales

Base amortissable	au niveau comptable, si l'entreprise doit diminuer la base amortissable du montant de la valeur résiduelle, les amortissements comptables peuvent être de ce fait inférieurs à ceux admis fiscalement. L'entreprise doit alors comptabiliser un amortissement dérogatoire égal à la différence entre la dotation aux amortissements comptables et celle fiscalement déductible pour garder l'avantage fiscal de l'amortissement minimal.
Durée d'utilisation	si la durée d'usage est plus courte que la durée d'utilité définie par l'entreprise, il faut comptabiliser un amortissement dérogatoire pour conserver l'avantage fiscal procuré par la durée d'usage. Par contre, si cette dernière est plus longue que la durée d'utilité définie par l'entreprise, la différence n'est pas déductible et doit être réintégrée.
Modes d'amortissement	en principe, les modes d'amortissement comptables sont admis sur le plan fiscal s'ils sont pertinents. Toutefois : – si la dotation aux amortissements résultant du mode d'amortissement comptable est inférieure à celle fiscalement déductible, il faut constater un amortissement dérogatoire pour la différence ; – si la dotation aux amortissements résultant du mode d'amortissement comptable est supérieure à celle fiscalement déductible, il faut réintégrer de manière extra-comptable la fraction d'amortissement excédentaire.
Mesure de simplification pour les PME	les PME qui ne dépassent pas les seuils pour deux des trois critères suivants : – total du bilan : 3 650 000 € ; – chiffre d'affaires : 7 300 000 € ; – nombre de salariés : 50, peuvent conserver dans les comptes individuels les durées d'usage et le mode d'amortissement dégressif fiscal pour les immobilisations non décomposables, afin d'éviter les contraintes de traitement exposées ci-avant. Toutefois, ces PME devront constater des amortissements dérogatoires lorsque la valeur résiduelle, ou le mode dégressif sont pris en compte.

d) La méthode des composants

Du point de vue comptable, une immobilisation décomposable doit être **ventilée** entre la structure (partie non décomposée de l'immobilisation) et les autres composants.

On distingue deux catégories de composants :



La structure et chacun des composants (1^{re} ou 2^e catégorie) font l'objet d'un plan d'amortissement *spécifique* d'après leur propre durée d'utilisation et en fonction du mode d'amortissement le mieux adapté.

L'administration fiscale a fixé plusieurs critères pour identifier les composants.

Les composants sont jugés significatifs si :

La valeur est supérieure soit :	– à 500 € hors taxes ; – à 15 % du prix de revient total de l'immobilisation pour les biens meubles ; – à 1 % du prix de revient total de l'immobilisation pour les immeubles.
La durée d'amortissement est :	en fonction de la nature du composant : – soit inférieure à 80 % de la durée d'utilisation de l'immobilisation ; – soit supérieure à 12 mois.

Le traitement des divergences entre les règles fiscales et les règles comptables est le suivant :

Structure et composants de première catégorie	• durée d'utilisation : fiscalement, la structure peut être amortie sur sa durée d'usage (sauf pour les immeubles de placement) et le composant, identifié à l'origine, peut être amorti sur la durée d'usage de la structure si celle-ci présente un avantage par rapport à sa propre durée d'utilisation. L'entreprise devra alors constater un amortissement dérogatoire pour la différence entre l'annuité comptable et l'annuité fiscale résultant de la durée d'usage. • mode d'amortissement : fiscalement, la structure et les composants peuvent bénéficier du mode dégressif fiscal, soit parce qu'ils sont eux-mêmes éligibles au mode dégressif, soit parce que l'immobilisation dans son ensemble est éligible à ce mode. En conséquence, un complément d'amortissement dérogatoire sera comptabilisé entre l'annuité comptable et l'annuité fiscale résultant du mode dégressif.
--	--

**Composant
de seconde
catégorie**

sur le plan fiscal : les dépenses d'entretien identifiées en comptabilité comme composants de 2^e catégorie **ne sont pas reconnues** et ne peuvent faire l'objet d'un plan d'amortissement spécifique. De ce fait, lorsque l'entreprise a choisi cette option, plusieurs retraitements fiscaux sont à effectuer :

- réintégration des dotations aux amortissements excédentaires constatées en comptabilité ;
- réintégration de la valeur nette comptable non nulle (charge exceptionnelle) du composant d'origine lors de son remplacement ;
- déduction extra-comptable du supplément d'actif lié au remplacement du composant d'origine.

Pour les PME, l'amortissement des immobilisations décomposables ne bénéficie **d'aucune mesure de simplification**.

■ Le suramortissement

Les immobilisations financées au moyen de certaines **primes d'équipement** (prime d'installation, prime d'aménagement du territoire...) bénéficient d'un **supplément d'amortissement** déductible de manière extra-comptable égal à :

$$(50 \% \text{ de la prime}) \times \text{Taux d'amortissement}$$

■ Les dépréciations et les provisions

a) Définitions

On distingue :

**Les
dépréciations**

destinées à faire face à une **perte de valeur non définitive** (valeur actuelle inférieure à la valeur nette comptable) d'un élément d'actif amortissable ou non amortissable : dépréciation des immobilisations, des créances douteuses, des stocks...

Les provisions

destinées à couvrir des risques et des charges que des événements survenus ou en cours rendent **probables** : provisions pour gros entretien ou grandes révisions, pour litiges...

Les provisions réglementées

→ régies par des *textes fiscaux* particuliers : provisions pour hausse des prix, pour investissement, amortissements dérogatoires...

b) Les conditions de déductibilité et de reprise**Conditions particulières de déduction**

- la dépréciation ou la provision doit être destinée à faire face à une *perte* ou à une *charge déductible* ;
- la perte ou la charge doit être *nettement précisée* quant à sa nature et à son montant ;
- la perte ou la charge doit être *probable* ;
- la perte ou la charge doit résulter d'*événements* en cours à la *clôture* de l'exercice ;
- la perte ou la charge provisionnée doit être *normalement déductible* ;
- les dépréciations ou les provisions doivent être *comptabilisées* et figurer sur le tableau des dépréciations ou des provisions à joindre à la déclaration des résultats.

Les dépréciations et les provisions doivent être *reprises et donc rapportées* au résultat :

- lorsque la perte ou la charge concernée se réalise effectivement ;
- lorsque les dépréciations et les provisions sont considérées comme devenues sans objet ;
- lorsqu'elles sont détournées de leur objet.

c) La détermination des dépréciations des immobilisations corporelles et incorporelles

Une immobilisation corporelle ou incorporelle est dépréciée si sa valeur actuelle (VA) est devenue *notablement inférieure* à sa valeur nette comptable (VNC).

La dépréciation est évaluée au moyen d'un *test de dépréciation*.

$$\text{Dépréciation} = \text{Valeur nette comptable} - \text{Valeur actuelle}$$

Valeur actuelle (VA)	: valeur la plus élevée de la valeur vénale ou de la valeur d'usage.
Valeur vénale (VV)	: montant qui pourrait être obtenu, à la date de clôture, de la vente d'un actif lors d'une transaction conclue à des conditions normales de marché, net des coûts de sortie.
Valeur d'usage (VU)	: valeur des avantages économiques futurs attendus de l'utilisation de l'actif et de sa sortie. Elle est calculée à partir des estimations de ces avantages économiques futurs attendus. Dans la plupart des cas, la valeur d'usage est déterminée en fonction des flux nets de trésorerie attendus.

Le traitement des divergences entre les règles fiscales et les règles comptables est le suivant :

Valeur actuelle	<i>au niveau comptable</i>, si la valeur vénale est inférieure à la valeur comptable, la valeur retenue est la plus élevée entre la valeur vénale et la valeur d'usage. <i>Fiscalement</i>, la valeur retenue est la valeur vénale brute (abstraction faite des coûts de sortie). En conséquence, seule la dépréciation calculée d'après la valeur vénale est déductible ; celle calculée sur la valeur d'usage doit être réintégrée dans sa totalité l'année de sa constitution.
Base de calcul de la dépréciation	<i>du point de vue comptable</i>, la base est égale à la valeur nette comptable de l'immobilisation à déprécier. <i>Fiscalement</i>, la base est égale à la valeur nette fiscale de l'immobilisation. Si la valeur nette comptable est supérieure à la valeur nette fiscale, la déduction de la dépréciation est limitée à la différence entre la valeur nette fiscale et la valeur vénale brute.
Dépréciation des immobilisations amortissables	<i>au niveau comptable</i>, la constitution ou la reprise d'une dépréciation modifie de manière prospective la base d'amortissement. <i>Fiscalement</i>, la base amortissable ne peut être minorée du montant des dépréciations. Une évolution des textes comptables permet la déductibilité fiscale de ces dépréciations. Il s'agit de transférer la dépréciation en compte d'amortissement pour la différence entre la dotation calculée sur la nouvelle base amortissable et celle qui aurait été comptabilisée sans dépréciation. Ce transfert de la dépréciation en compte d'amortissement permet de comptabiliser un amortissement déductible alors que la dépréciation ne l'est pas.

d) La détermination des dépréciations des autres actifs

Les autres éléments d'actif qui peuvent se déprécier sont les stocks, les créances et les titres. Leur dépréciation est calculée selon la nature de l'élément auquel elles se rapportent.

Nature	Calcul de la dépréciation
Dépréciation des stocks et en-cours	Prix de revient net de réductions (commerciales, escompte) – Cours du jour à la date d'inventaire

Nature	Calcul de la dépréciation
Dépréciation des créances	$\text{Montant de la créance hors taxes} \times \text{Pourcentage de perte probable}$
Dépréciation des titres	• Titres de participation : $\text{Valeur d'origine} - \text{Valeur économique d'usage}$ • Titres de placement cotés : $\text{Valeur d'origine} - \text{Cours boursier moyen du dernier mois}$ • Titres de placement non cotés : $\text{Valeur d'origine} - \text{Valeur probable de négociation}$

e) L'évaluation des provisions

Les modalités de calcul des provisions sont propres à chacune d'elles :

Nature	Évaluation de la provision
Provision pour risques et charges	Montant de l'évaluation du risque ou de la charge d'après : devis, expert, estimation, statistique...
Provision pour hausse des prix	• Augmentation successive sur deux ans : $(\text{PU}_N - 1,10 \text{ PU}_{N-2}) \times \text{Quantité stockée à la clôture N} - \text{Dotation}_{N-1}$ • Augmentation sur un an : $(\text{PU}_N - 1,10 \text{ PU}_{N-1}) \times \text{Quantité stockée à la clôture N}$
Provision pour amortissement dérogatoire	$\text{Annuité fiscale} - \text{Annuité économique}$

■ **Le tableau du traitement fiscal des dotations aux amortissements, aux dépréciations et aux provisions**

Dotations aux amortissements, aux dépréciations et aux provisions	Entreprise soumise à l'impôt sur le revenu	Société soumise à l'impôt sur les sociétés
Dotations aux amortissements des véhicules de tourisme	À réintégrer le montant des amortissements calculé sur la fraction du prix d'achat toutes taxes comprises excédant : – 18 300 € pour les véhicules mis en circulation depuis le 1 ^{er} novembre 1996 ; – 9 900 € pour les véhicules polluants mis en circulation après le 1 ^{er} juin 2004 et acquis depuis le 1 ^{er} janvier 2005.	
Dotations aux amortissements relatives à la régularisation des amortissements irrégulièrement différés	À réintégrer	
Suramortissement des immobilisations financées par prime ou subvention d'équipement	À déduire de manière extra-comptable.	
Dotations aux amortissements des biens somptuaires	À réintégrer	
Dotations aux amortissements excédentaires sur composants de seconde catégorie	À réintégrer	
Dotations aux amortissements excédentaires résultant de la durée d'amortissement comptable plus courte que la durée d'usage fiscale ou du mode d'amortissement	À réintégrer de manière extra-comptable.	
Dotations pour dépréciation des immobilisations incorporelles et corporelles	Déductibles si la dépréciation est calculée sur la base de la valeur vénale avant déduction des coûts de sortie.	
Dotations excédentaires pour dépréciation des actifs immobilisés par rapport à celles fiscalement admises	À réintégrer	

Dotations aux amortissements, aux dépréciations et aux provisions	Entreprise soumise à l'impôt sur le revenu	Société soumise à l'impôt sur les sociétés
Dotations pour dépréciation des titres de participation	À réintégrer régime des MVLT.	• Relatives aux titres soumis au taux de 0 % : À réintégrer • Relatives aux titres SPI cotés soumis au taux de 19 % depuis 2009 : À réintégrer régime des MVLT. • Relatives aux titres SPI non cotés soumis au taux de 33,33 % : Déductibles avec plafonnement.
Dotations pour dépréciation des autres titres	À réintégrer régime des MVLT.	Déductibles
Dotations pour dépréciation des stocks	Déductibles	
Dotations pour dépréciation des créances douteuses	Déductibles	
Dotations aux provisions pour amendes, pour pertes de change, pour complément de retraite, pour indemnités de départ à la retraite, pour licenciement économique	À réintégrer	
Dotations aux provisions pour impôt	—	À réintégrer
Dotations aux provisions pour hausse des prix	Déductibles si les produits sont en stock à la clôture de l'exercice.	
Dotations aux provisions pour investissement	Déductibles	
Dotations aux provisions pour amortissements dérogatoires	Déductibles	
Dotations aux provisions pour gros entretien et grandes révisions	Déductibles	

L'imposition des produits et des stocks (BIC, IS)

CHAPITRE 7

Les produits comptabilisés au cours d'un exercice comptable et récapitulés dans le compte de résultat ne connaissent pas tous le même traitement fiscal. Certains sont imposables d'après des règles fiscales particulières, d'autres ne sont pas imposables et doivent être déduits de manière extra-comptable du résultat comptable pour déterminer le résultat fiscal.

1 Les principes généraux

Les produits sont imposables au titre de l'exercice au cours duquel naît la créance acquise :

Nature du produit	Exercice de rattachement
Ventes de biens	→ Exercice au cours duquel intervient la livraison
Prestations de services et travaux (cas général)	→ Exercice au cours duquel intervient l'achèvement de la prestation
Prestations continues (loyers, intérêts) Prestations discontinues à échéances successives (contrats d'abonnement, conseils...)	→ Plusieurs exercices au fur et à mesure de l'exécution de la prestation
Travaux d'entreprise donnant lieu à réception	→ Exercice au cours duquel intervient la réception même provisoire

2 Le traitement fiscal des produits

Le traitement fiscal des produits diffère selon leur nature :

Produits d'exploitation	Entreprise soumise à l'impôt sur le revenu	Société soumise à l'impôt sur les sociétés
Ventes	Imposables pour le montant : Prix de vente hors taxes – Réductions commerciales	
Production immobilisée	Imposables	
Subventions d'exploitation	Imposables	
Redevances sur brevets, licences d'exploitation inscrits dans l'actif immobilisé	À déduire seulement le résultat net de la concession : Redevances acquises – Frais de gestion de la concession car régime des PVL.	
Reprises sur dépréciation d'éléments d'actif autres que les titres	Imposables	
Reprises sur provisions pour complément de retraite, pour licenciement économique	À déduire	
Reprises sur provisions pour gros entretien et grandes révisions	Imposables	

Produits financiers	Entreprise soumise à l'impôt sur le revenu	Société soumise à l'impôt sur les sociétés
Dividendes provenant des filiales	À déduire de manière extra-comptable car ils sont imposés dans la catégorie des RCM.	– la société opte pour le régime spécial des sociétés-mères et filiales : Déductibles sauf quote-part de frais et charges évaluée à : Dividendes x 5 % – la société n'opte pas pour ce régime : Imposables
Dividendes provenant d'autres sociétés	À déduire	Imposables
Produits de titres à revenu fixe	À déduire car ils sont imposés dans la catégorie des RCM.	Imposables sur l'exercice au cours duquel ils ont couru.
Produits de créances		Imposables sur l'exercice au cours duquel ils ont couru.
Gains de change		Imposables
Gains latents de change		À réintégrer de manière extra-comptable.
Reprises sur dépréciation des titres de participation	À déduire car régime des PVLT.	• Relatives aux titres soumis au taux de 0 % : À déduire • Relatives aux titres SPI cotés soumis au taux de 19 % depuis 2009 : À déduire car régime des PVLT. • Relatives aux titres SPI non cotés soumis au taux 33,33 % : Imposables
Reprises sur dépréciation des autres titres	À déduire car régime des PVLT.	Imposables
Reprises sur provisions pour perte de change		À déduire

Produits exceptionnels	Entreprise soumise à l'impôt sur le revenu	Société soumise à l'impôt sur les sociétés
Quote-part de subventions d'équipement rapportée au résultat et finançant une immobilisation non amortissable	Imposables Par fractions égales : – soit sur les 10 exercices suivant celui de l'octroi de la subvention ; – soit sur la durée d'inaliénabilité prévue au contrat.	
Quote-part de subventions d'équipement rapportée au résultat et finançant une immobilisation amortissable	Imposables au rythme de l'amortissement de l'immobilisation : $\text{Quote-part} = \frac{\text{Dotations aux amortissements}}{\text{}} \times \frac{\text{Taux de subvention}}{\text{}}$	
Subventions d'équilibre	Imposables	
Indemnités d'assurances de dommages (sinistre, vol) ayant pour objet de compenser une augmentation de charges déductibles	Imposables	
Indemnités d'assurances perçues pour compenser la destruction totale ou le vol d'une immobilisation	À déduire car régime des plus-values et moins-values professionnelles.	Imposables
Reprises sur provisions pour amortissements dérogatoires	Imposables	
Reprises sur provisions pour hausse des prix six ans après sa constitution	Imposables	
Reprises sur provisions pour investissement	À déduire	
Reprises sur provisions pour amendes et pénalités	À déduire	

3 Les stocks

■ Définition

Les stocks représentent l'ensemble des biens ou des services *appartenant à l'entreprise*, à la date d'inventaire, et destinés à être vendus ou consommés en l'état ou au terme d'un processus de production.

Les stocks influent sur le résultat de l'exercice :

- les *stocks finals* sont des éléments constitutifs de l'actif circulant du *bilan* ;
- les *variations de stocks* sont portées au *compte de résultat* et expriment :
 - soit une consommation de stock ;
 - soit un surstockage.

■ Les règles d'évaluation

L'entreprise doit procéder à un *inventaire extra-comptable* au moins une fois tous les 12 mois, en principe à la date de clôture de l'exercice.

Les stocks sont évalués au *coût de revient* ou au cours du jour (prix du marché) de la clôture de l'exercice, si ce cours est inférieur au coût de revient.

D'après les règles comptables, les escomptes de règlements obtenus doivent être *déduits* du coût d'achat des stocks. L'administration fiscale a retenu cette règle.

Les éléments du coût de revient diffèrent selon la nature des stocks :

Nature des stocks	Éléments de calcul
Stocks de marchandises, de matières premières et d'approvisionnement	Coût d'achat = Prix d'achat HT – Réductions commerciales et escomptes de règlement + Coûts directement attribuables à leur acquisition (sauf frais stockage)

Nature des stocks	Éléments de calcul
Stocks de produits finis ou en-cours	$\text{Coût de production} = \text{Charges directes} + \text{Charges indirectes de production}$
Stocks de produits résiduels	Au cours du marché au jour de l'inventaire
Stocks d'emballages	Deux méthodes : – stock final théorique au coût d'achat ou de production : $\text{Stock initial} + \text{Achats} - \text{Ventes}$ – stock final réel au coût d'achat ou de production : $\text{Stock en magasin} + \text{Emballages consignés} - \text{Emballages à rendre}$ La différence éventuelle constitue les manquants (vol...).

Lorsque le stock est constitué de produits identiques entrés en stock à des dates et à des coûts différents, le stock final doit être évalué d'après la méthode du *coût moyen pondéré (CMP)* ou selon la *méthode du premier entré/premier sorti (PEPS)*.

Le régime des plus-values ou des moins-values professionnelles (BIC, IS)

CHAPITRE

8

La sortie d'un élément de l'actif immobilisé de l'entreprise à la suite d'événements volontaires (cession, apport en société...) ou d'événements involontaires (vol, destruction par sinistre...) génère le plus souvent une plus ou moins-value.

Certaines plus ou moins-values professionnelles bénéficient d'un régime d'imposition particulier dont le champ d'application est plus ou moins étendu, selon le régime d'imposition des entreprises.

1 Les principes généraux

■ Le champ d'application

Le régime des plus ou moins-values professionnelles concerne :

Les
opérations

- de cession des immobilisations incorporelles et corporelles ;
- sur les titres ;
- d'indemnisation de sinistres ou d'expropriations ;
- sur les produits provenant de la propriété industrielle.

Les
entreprises

relevant de
l'impôt sur le
revenu

dans les catégories BIC, BNC, BA.

passibles
de
l'impôt sur
les sociétés

mais de manière **restreinte**, ce régime s'applique uniquement :

- pour les cessions de titres de participation, de parts ou d'actions de certains fonds communs de placement à risques, d'actions de sociétés de capital-risque lorsqu'elles sont détenues depuis au moins cinq ans ;
- pour le résultat net de concessions de licences d'exploitation de brevets... ;
- pour les cessions de brevets et éléments assimilés au titre des exercices ouverts depuis le 26 septembre 2007.

■ Le calcul de la plus ou moins-value de cession d'immobilisations incorporelles et corporelles

La plus ou moins-value réalisée s'obtient, pour chaque élément, par *différence* entre le prix de cession et la valeur fiscale :

Pour les immobilisations non amortissables	Pour les immobilisations amortissables
Prix de cession – Valeur fiscale (valeur d'origine⁽¹⁾) = Plus ou moins-value (1) Ou valeur d'entrée dans le patrimoine.	Prix de cession – Valeur fiscale (valeur comptable nette⁽¹⁾) = Plus ou moins-value (1) (Valeur d'origine – Amortissements pratiqués).

La valeur d'origine ou la valeur comptable nette peut être *majorée* par un reversement de TVA ou *minorée* par un complément de déduction.

Les amortissements pratiqués comprennent, selon le cas :

- les amortissements *comptabilisés* en fonction de l'utilisation du bien, y compris la fraction non déductible de l'amortissement des véhicules de tourisme ;
- les amortissements *irrégulièrement* différés ;
- le *solde* des amortissements dérogatoires à la date de cession (montant de la reprise sur provision réglementée).

■ La qualification fiscale des plus ou moins-values de cession

Elle consiste à distinguer les plus ou moins-values à *long terme (LT)* et les plus ou moins-values à *court terme (CT)*.

Deux critères sont retenus :

La durée de détention	La nature du bien
Inférieure à 2 ans ; Égale ou supérieure à 2 ans.	Amortissable ou non.

Entreprises relevant de l'impôt sur le revenu



Nature des biens	Durée de détention			
	Moins de 2 ans		Égale ou supérieure à 2 ans	
	Plus-value	Moins-value	Plus-value	Moins-value
Biens amortissables	Court terme	Court terme	Court terme dans la limite des amortissements Long terme au-delà.	Court terme
Biens non amortissables	Court terme	Court terme	Long terme	Long terme

Sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés



Les *plus ou moins-values de cession des immobilisations* incorporelles et corporelles sont en quasi-totalité toutes réputées à *court terme* et soumises au taux normal de l'impôt sur les sociétés. *Seule la plus-value de cessions de brevets* et éléments assimilés peut être qualifiée de long terme, sous certaines conditions. Par contre, la moins-value de cession de brevets est une moins-value à court terme car les brevets sont amortissables.

■ Le régime fiscal général des plus ou moins-values de cession

Les plus ou moins-values professionnelles sont imposables au titre de l'exercice au cours duquel elles se réalisent.

Les plus ou moins-values de même nature (long terme ou court terme) doivent être **compensées** pour déterminer :

- soit une plus ou moins-value nette à long terme (PVNLT) ;
- soit une plus ou moins-value nette à court terme (PVNCT).

Les règles fiscales **diffèrent** selon que l'entreprise relève de l'impôt sur le revenu ou qu'elle est soumise à l'impôt sur les sociétés.

Plus ou moins-values nettes	Correction fiscale		Régime fiscal	
	Impôt sur le revenu	Impôt sur les sociétés	Impôt sur le revenu	Impôt sur les sociétés
Moins-values nettes à court terme	Aucune		Régime de droit commun	
Plus-values nettes à court terme	Sans option d'étalement : aucune.	Aucune	Régime de droit commun	
	Avec option d'étalement sur 3 ans : 2/3 de la plus-value nette à court terme à déduire puis à réintégrer par 1/3 sur les exercices suivants.	—	Régime de droit commun par 1/3 sur 3 ans.	—
Moins-values nettes à long terme	À réintégrer		Les MVNLT s'imputent sur les PVNLT réalisées au cours des 10 exercices suivants.	
Plus-values nettes à long terme	À déduire		Imposées au taux réduit de 16 % dans le cadre de l'impôt sur le revenu plus 12,1 % de prélèvements sociaux.	Imposées au taux réduit de 15 %, plus 3,30 % de contribution sociale le cas échéant après imputation des moins-values nettes à long terme antérieures.

■ L'exonération et l'abattement

a) L'exonération

On distingue plusieurs régimes d'exonération des plus-values professionnelles :

Plus-values réalisées, depuis le 1^{er} janvier 2006, dans le cadre d'un départ à la retraite, en cas de cession, à titre onéreux, d'une entreprise individuelle ou de l'intégralité des droits détenus par un contribuable qui exerce son activité professionnelle dans une société de personnes



Conditions d'exonération

- l'entrepreneur ou l'associé concerné doit avoir exercé son activité professionnelle (commerciale, industrielle, artisanale, libérale, agricole) pendant au moins **5 ans**, doit **cesser ses fonctions** dans la société et faire valoir ses **droits à la retraite** dans un délai d'un an avant ou après la cession réalisée de 2006 à 2008 ; ce délai est porté à 2 ans depuis le 1^{er} janvier 2009 ;
- l'entreprise cédée doit répondre à la définition des PME ;
- sont exclues de l'exonération les plus-values portant sur les biens immobiliers.

Cette exonération peut se cumuler avec :

- l'abattement pour durée de détention (voir page 101) ;
- l'exonération en cas de transmission d'entreprise ou de branche d'activité (voir page 100) ;
- l'exonération en faveur des petites entreprises relevant de l'impôt sur le revenu (voir page 100) ;
- l'exonération de certaines plus-values en report d'imposition.

La loi de finances pour 2009 a étendu ce régime aux cessions d'activité réalisées, depuis le 1^{er} janvier 2008, par les sociétés de personnes constituées **de plusieurs associés**, avec un délai d'un an pour faire valoir les droits à la retraite de l'associé. Ce délai est porté à deux ans depuis le 1^{er} janvier 2009.

Plus-values réalisées, depuis le 1^{er} janvier 2006 en cas de transmission, à titre onéreux ou à titre gratuit, d'une entreprise individuelle, d'une branche entière d'activité, ou de l'ensemble des parts d'une société de personnes dans laquelle le contribuable exerce son activité



Entreprises concernées	les entreprises doivent réaliser une activité commerciale, industrielle, artisanale, libérale ou agricole pendant au moins 5 ans : – entreprises relevant de l'impôt sur le revenu (BIC, BNC, BA) ; – sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés répondant à la définition des PME.
Seuil d'exonération	sont concernées les plus-values à court terme et à long terme : – exonération totale, si la valeur des éléments transmis est inférieure ou égale à 300 000 € ; – exonération partielle, si la valeur des éléments transmis est comprise entre 300 000 € et 500 000 €.

La loi autorise à cumuler cette exonération avec l'abattement pour durée de détention (voir page 101) et l'exonération des plus-values professionnelles en cas de départ à la retraite (voir page 99).

Plus-values des petites entreprises relevant de l'impôt sur le revenu réalisées depuis le 1^{er} janvier 2006



Entreprises concernées	– les entreprises doivent réaliser une activité pendant au moins 5 ans ; – toutes les petites entreprises relevant de l'impôt sur le revenu sont concernées ; – les activités de location non professionnelles sont exclues de ce régime d'exonération.
Seuil d'exonération	sont concernées les plus-values à court terme ou à long terme réalisées en cours d'activité ou en cas de cessation : – exonération totale, si les recettes annuelles hors taxes n'excèdent pas : • 250 000 € pour les ventes de marchandises ou les fournitures de logement (sauf la location d'habitation meublée) ; • 90 000 € pour les prestations de services et les locations d'habitation meublée ; – exonération partielle lorsque les recettes hors taxes réalisées dépassent ces limites, sans excéder respectivement 350 000 € et 126 000 €.

Cette exonération peut être cumulée avec deux autres régimes d'exonération :

- abattement pour durée de détention (voir page 101) ;
- exonération à l'occasion du départ à la retraite (voir page 99).

b) L'abattement

Un abattement pour *durée de détention* est réservé aux entreprises soumises à l'impôt sur le revenu.

Plus-values concernées	→ plus-values immobilières professionnelles à long terme pour les <i>immeubles affectés à l'exploitation</i> uniquement.
Calcul de l'abattement	→ l'abattement est égal à 10 % par année de détention au-delà de la <i>cinquième année</i> sur la plus-value réalisée depuis le 1 ^{er} janvier 2006.

La loi autorise à cumuler l'abattement avec un régime d'exonération ou de report d'imposition.

2 Les régimes fiscaux particuliers des plus ou moins-values

■ La cession et la concession de licences d'exploitation de brevets

	Entreprise relevant de l'impôt sur le revenu	Société soumise à l'impôt sur les sociétés
Événements concernés	Plus-value de cession et résultat net de la concession.	Résultat net de la concession et plus-value de cession réalisée au titre des exercices ouverts depuis le 26 septembre 2007.
Régime fiscal	<i>Plus-value à long terme</i> , y compris pour les amortissements pratiqués en cas de cession.	<i>Plus-value à long terme</i> , y compris pour les amortissements pratiqués en cas de cession.
Conditions	Les droits de propriété doivent constituer des éléments de l'actif immobilisé. Le délai de détention des droits acquis à titre onéreux doit être de 2 ans au moins .	Les droits de propriété doivent constituer des éléments de l'actif immobilisé. Le délai de détention des droits acquis à titre onéreux doit être de 2 ans au moins . <i>Aucun lien de dépendance</i> entre l'entreprise cédante et l'entreprise cessionnaire ne doit exister.

■ Les indemnités d'assurances ou d'expropriation

	Entreprise relevant de l'impôt sur le revenu	Société soumise à l'impôt sur les sociétés
Événements concernés	Perception d'une indemnité d'assurances ou d'expropriation sur des biens amortissables.	Perception d'une indemnité d'assurances ou d'expropriation sur des biens amortissables.
Régime fiscal	• PVNCT : étalement <i>sur option</i>, de l'imposition à partir de l'exercice suivant pour une durée égale à celle de l'amortissement pratiqué, plafonnée à 15 ans. Montant de l'étalement plafonné à la plus-value nette à court terme globale de l'exercice. • PVNLT : paiement de l'imposition différé de 2 ans, sur option.	PVNCT : étalement <i>sur option</i>, de l'imposition à partir de l'exercice suivant pour une durée égale à celle de l'amortissement pratiqué, plafonnée à 15 ans. Montant de l'étalement plafonné à la plus-value nette à court terme globale de l'exercice. Une provision pour impôt non déductible doit être constituée.

■ Les plus ou moins-values sur cession de titres détenus en portefeuille

La plus ou moins-value se calcule de la manière suivante :

$$\text{Prix de cession} - \text{Valeur fiscale (Valeur d'origine)}$$

Pour les sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés, en cas de cession de titres de participation, la valeur fiscale est définie de la manière suivante :

$$\text{Coût d'acquisition} - \text{Amortissements pratiqués sur les frais d'acquisition}$$

Le traitement fiscal des plus ou moins-values sur cession de titres détenus en portefeuille nécessite, au préalable, de définir les titres de participation.

a) Définition des titres de participation

La définition des titres de participation pour les entreprises soumises à l'impôt sur le revenu au titre des **BIC** et pour celles soumises à *l'impôt sur les sociétés* est harmonisée.

Du point de vue fiscal, constituent des titres de participation :

- les parts ou actions de sociétés revêtant ce caractère sur le plan comptable ;
- les actions acquises en exécution d'une offre publique d'achat (OPA) ou d'échange (OPE) par l'entreprise qui en est l'initiatrice lorsque ces titres sont inscrits dans un compte spécial ;
- les titres ouvrant droit au régime des sociétés-mères lorsqu'ils sont inscrits en comptabilité au compte des titres de participation ou à une subdivision spéciale d'un autre compte du bilan correspondant à leur qualification comptable.

Notons que les titres **détenus par des sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés** dont le prix de revient est supérieur à 22,8 M€ et qui satisfont aux conditions ouvrant droit au régime des sociétés-mères, autres que la détention de 5 % au moins du capital de la société émettrice, ne sont plus qualifiés de titres de participation depuis 2007. Ils sont donc désormais **exclus** du régime des plus-values à long terme et sont imposés au taux de droit commun.

Les titres qui ne sont pas des titres de participation constituent des titres de placement.

b) Les catégories de titres de participation pour les sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés

Pour les sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés, les titres de participation doivent être classés en **deux catégories** :

Première catégorie de titres de participation

il s'agit des titres de participation :

- revêtant ce caractère sur le plan comptable ;
- acquis (actions) en exécution d'une OPA ou d'une OPE ;
- ouvrant droit au régime des sociétés-mères.

Ces titres bénéficient d'une **exonération depuis 2007**, sous réserve d'une quote-part de frais et charges de 5 % du résultat net des plus-values de cession imposée au taux normal ;

Deuxième catégorie de titres de participation

il s'agit des titres de participation détenus dans des sociétés à prépondérance immobilière (SPI). Ils sont eux-mêmes classés en deux catégories conformément à la loi de finances pour 2008 :

- **les titres de SPI non cotées**
exclus du régime des plus ou moins-values à long terme depuis le 26 septembre 2007 ;
- **les titres de SPI cotées**
maintenus dans le régime des plus ou moins-values à long terme.

**c) Le régime fiscal des cessions de titres
pour les entreprises relevant de l'impôt sur le revenu**

Nature des titres cédés soumis au régime des plus ou moins-values



Ensemble des titres faisant partie de l'*actif immobilisé d'un point de vue fiscal* :
– titres en portefeuille depuis au moins 2 ans ;
– titres en portefeuille depuis moins de 2 ans, si des titres de même nature sont détenus depuis au moins 2 ans.

Évaluation de la valeur d'origine des titres cédés



Si des titres de même nature sont acquis en plusieurs lots à des dates différentes : méthode Premier entré/Premier sorti (PEPS). Pour les titres de participation, choix possible pour la méthode PEPS ou la méthode du Coût moyen pondéré.

Régime fiscal des plus ou moins-values de cession



- Titres acquis depuis *moins de 2 ans* : plus ou moins-value à *court terme*.
- Titres acquis depuis *plus de 2 ans* : plus ou moins-value à *long terme*.

**d) Le régime fiscal des cessions de titres de participation
pour les sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés**

Nature des titres cédés soumis au régime des plus ou moins-values



Titres de participation des deux catégories.
Certaines parts ou actions de fonds communs de placement à risques ou de sociétés de capital-risque détenues depuis au moins 5 ans.

Évaluation de la valeur d'origine des titres cédés



Si des titres de même nature sont acquis en plusieurs lots à des dates différentes : méthode Premier entré/Premier sorti (PEPS). Pour les titres de participation, choix possible pour la méthode PEPS ou la méthode du Coût moyen pondéré, à condition que cette dernière soit utilisée en comptabilité, n'entraîne pas la constatation ou l'augmentation de moins-values à court terme et que la cession ne porte pas sur la totalité d'une ligne de participation.

Régime fiscal des plus ou moins-values de cession



- **Titres acquis depuis moins de 2 ans** : plus ou moins-value à **court terme** (donc régime de droit commun).
- **Titres acquis depuis plus de 2 ans** : plus ou moins-value à **long terme sauf** pour les cessions de titres de **SPI non cotées** réalisées depuis le 26 septembre 2007 et au titre des exercices clos à compter de cette date, qui sont soumises au taux de droit commun.
- **Taux d'imposition des plus-values à long terme pour les titres de participation** :
 - **0 %** (sauf une quote-part de frais et charges de 5 % imposée au taux normal) **pour les titres de participation de la première catégorie** ;
 - **19 % depuis 2009, pour les titres de participation de SPI cotées.**

Le taux d'imposition des plus-values à long terme pour les autres titres est de **15 % pour certaines parts ou actions** de fonds communs de placement à risques ou de sociétés de capital-risque détenues depuis **au moins cinq ans**.

e) Le régime fiscal des dépréciations de titres

Pour les entreprises
soumises à l'impôt
sur le revenu

quelle que soit la durée de détention des titres :

- les **dotations** aux dépréciations des titres sont soumises au régime fiscal des moins-values à long terme ;
- les **reprises** sont soumises au régime fiscal des plus-values à long terme.

Pour les sociétés
soumises à l'impôt
sur les sociétés

- Les **dotations et les reprises** relatives aux titres de participation relevant des taux 0 % ou 19 %, ainsi que celles des fonds communs de placement à risques et des sociétés de capital-risque de ces mêmes titres sont soumises respectivement au **régime fiscal des moins-values et des plus-values à long terme**. Toutefois, en pratique, depuis 2007, les plus ou moins-values à long terme relevant du taux 0 % sont exonérées ou non déductibles.
- Les **dotations et les reprises** relatives aux titres de participation de SPI non cotées relèvent des **moins-values et des plus-values à court terme soumises au taux de droit commun**.

Il existe une **restriction** pour les titres de participation, tant pour les entreprises relevant de l'impôt sur le revenu que pour celles soumises à l'impôt sur les sociétés : la déduction des dépréciations est limitée aux **moins-values latentes nettes** constatées sur ces titres.

$$\text{Moins-values latentes nettes} = \text{Montant des dépréciations des titres de participation} - \text{Plus-values latentes des titres de participation}$$

$$\text{Dotations aux dépréciations non déductibles} = \text{Plus-values latentes}$$

Les dépréciations non déductibles viendront en déduction des premières reprises sur dépréciation des titres de participation. Toutefois, **pour les sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés**, ce dispositif ne s'applique qu'aux seuls titres de participation de **seconde catégorie** ; mais il est nécessaire de distinguer les titres de participation de SPI cotées de celles non cotées. En effet :

- pour les **SPI cotées**, la limitation concerne les dépréciations soumises **au régime du long terme** ;
- pour les **SPI non cotées**, la limitation concerne les dépréciations soumises **au régime de droit commun** au titre des exercices clos depuis le 26 septembre 2007.

■ Le régime fiscal des parts ou actions d'OPCVM détenues par des sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés

Les titres d'OPCVM (Organismes de placement collectif en valeurs mobilières) sont :

- des parts de fonds communs de placement ;
- des actions de SICAV ;
- des parts ou des actions d'OPCVM étrangers.

Pour chaque exercice, la société doit **intégrer**, de manière extra-comptable, dans le calcul du résultat fiscal, le montant net des **écarts positifs ou négatifs** constatés entre les valeurs liquidatives des titres à la clôture et les valeurs liquidatives à l'ouverture de l'exercice ou à la date d'acquisition.

Les **dotations** aux dépréciations constituées sont à **réintégrer** et les **reprises** sur dépréciations effectuées sont à **déduire**.

Les **cessions** de parts ou d'actions d'Organismes de placement collectif en valeurs mobilières sont **exclues** du régime des plus ou moins-values.

Les **résultats** de cession sont **corrigés** des écarts constatés et sont **imposés** au taux normal.

Le calcul et le paiement de l'impôt sur les sociétés (IS)

La société doit calculer elle-même le montant de l'impôt à payer puis verser spontanément son montant au service des impôts selon des règles fiscales particulières.

CHAPITRE

9

1 Le calcul de l'impôt sur les bénéfices

■ L'impôt brut

On distingue les étapes suivantes :

Impôt	Taux	Base de calcul arrondie à l'euro le plus proche
Impôt au taux normal	33 1/3 %	Bénéfice imposable
+ Impôt au taux réduit	15 % ou 19 %	Plus-values nettes à long terme (PVNLT)
= Impôt de référence		
+ Contribution sociale ¹ (si CA hors taxes > à 7 630 000 €)	3,30 %	(Impôt de référence – 763 000 €)
= Impôt brut		

(1) La contribution sociale n'est pas due par les sociétés dont le montant de l'impôt de référence est inférieur à 763 000 € ; en sont exonérées les PME dont le chiffre d'affaires hors taxes est inférieur à 7 630 000 € et dont le capital est entièrement libéré, détenu de manière continue pendant l'exercice concerné, pour 75 % au moins, par des personnes physiques ou des sociétés satisfaisant les mêmes conditions.

■ Le taux réduit pour les PME

Les redevables de l'impôt sur les sociétés, **exonérés** de la contribution sociale, bénéficient d'un taux d'impôt sur les sociétés **réduit** à 15 % au lieu de 33 1/3 % mais uniquement sur la part des bénéfices **n'excédant pas 38 120 €**. La partie du bénéfice excédentaire est soumise à l'impôt sur les sociétés au taux normal.

Le **montant net** des plus-values à long terme réalisées depuis le 1^{er} janvier 2004 n'a plus à être porté à la réserve spéciale des plus-values à long terme.

2 Le paiement de l'impôt sur les sociétés et de la contribution sociale

Les sociétés paient l'impôt sur les sociétés, et le cas échéant la contribution sociale, dû au titre de l'exercice « N » **sous forme d'acomptes en « N » et d'un solde en « N + 1 »**.

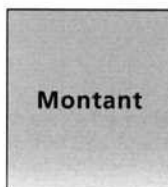
Plusieurs **créances** peuvent être **imputées** sur les montants dus.

Les sociétés relevant de la **DGE** et celles dont le chiffre d'affaires hors taxes au titre de l'exercice précédent est **supérieur à 15 M€** doivent souscrire leur déclaration par **télédéclaration** et procéder aux différents paiements par **télérèglement**.

Par ailleurs, les sociétés dont le chiffre d'affaires hors taxes de l'exercice précédent est **supérieur à 760 000 € et inférieur à 15 M€** doivent effectuer les différents paiements **par virement**. Cette modalité de paiement est supprimée à partir du 1^{er} octobre 2010. Elle est remplacée par un **télérèglement** lorsque le chiffre d'affaires hors taxes de l'exercice précédent est **supérieur à 500 000 €**.

■ L'impôt forfaitaire annuel (IFA)

Les sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés doivent payer chaque année l'IFA, **même en cas de déficit**, au plus tard le 15 mars quelle que soit la date de clôture de l'exercice



le montant de l'IFA varie selon le montant du **CA HT**, majoré des **produits financiers** :

Tranches		Tarif
Compris entre	15 000 000 € et 75 000 000 €	20 500 €
Compris entre	75 000 000 € et 500 000 000 €	32 750 €
Égal ou supérieur	500 000 000 €	110 000 €

L'IFA sera supprimé en 2011 pour toutes les sociétés.

Déduction

→ depuis le 1^{er} janvier 2006, l'IFA est une **charge déductible** du résultat fiscal.

Exonérations

nous trouvons principalement :

- les sociétés dont le chiffre d'affaires hors taxes augmenté des produits financiers est inférieur à 15 000 000 € ;
- les centres de gestion et association agréés ;
- les sociétés exonérées temporairement d'impôt sur les sociétés (sociétés nouvelles dont le capital est constitué à 50 % d'apports en numéraire, sociétés implantées dans les zones franches...).

■ Les acomptes

Le calcul des acomptes d'impôt sur les sociétés doit être **distingué** de celui de la contribution sociale.

a) Le calcul des acomptes d'impôt sur les sociétés

Acomptes d'impôt sur les sociétés

quatre acomptes versés à date fixe : 15 mars, 15 juin, 15 septembre, 15 décembre, calculés, en principe, sur la base du bénéfice imposable de l'exercice précédent.

Le montant total des acomptes est égal au montant de l'impôt sur les sociétés calculé de la manière suivante :

- Impôt au taux de 33 1/3 %
- + Impôt au taux de 15 % des PME (le cas échéant)
- + Impôt au taux de 15 % relatif au résultat net des concessions de licences d'exploitation

chaque acompte est égal au **quart** de cet impôt dû.

Le **1^{er} acompte**, payable le 15 mars, est **provisoirement** calculé sur la base du **bénéfice fiscal** « N – 2 » car le résultat fiscal « N – 1 » n'est pas toujours connu à ce moment-là.

Une **régularisation** est effectuée lors du paiement du 2^e acompte qui est égal à :

$$(2/4 \text{ de l'impôt dû sur le bénéfice fiscal } N - 1) - 1^{\text{er}} \text{ acompte}$$

Pour les acomptes dus depuis le 1^{er} janvier 2007, les sociétés dont le chiffre d'affaires est au moins égal à 500 M€ doivent majorer leur dernier acompte d'impôt sur les sociétés d'après la règle suivante :

Tranches de chiffre d'affaires (CA)	Montant du dernier acompte
CA compris entre 500 M€ et 1 milliard d'euros	Au moins égal à : 2/3 du montant de l'IS estimé – Montant des acomptes versés
CA compris entre 1 et 5 milliards d'euros	Au moins égal à : 80 % du montant de l'IS estimé – Montant des acomptes versés
CA > 5 milliards d'euros	Au moins égal à : 90 % du montant de l'IS estimé – Montant des acomptes versés

b) Le calcul des acomptes de la contribution sociale

Acomptes de la contribution sociale	→	acomptes versés aux <i>mêmes dates</i> que celles prévues pour les acomptes d'impôt sur les sociétés. calculés, en principe, sur l'impôt de référence de l'exercice précédent, diminué de l'abattement de 763 000 €. chaque acompte est égal à 0,825 % de la base de référence.
--	---	---

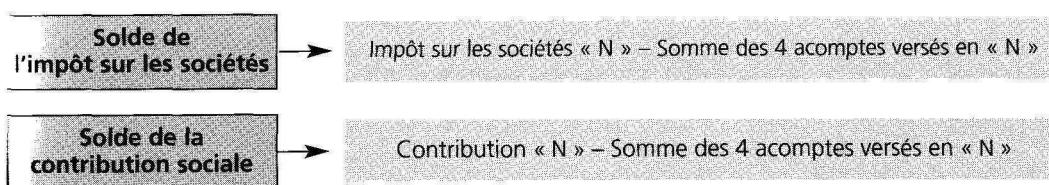
c) La non-exigibilité des acomptes

Les acomptes *ne sont pas exigibles* lorsque :

- l'exercice de référence est déficitaire ;
- l'impôt est inférieur à 3 000 € ;
- la contribution est inférieure à 15 €.

■ La liquidation du solde de l'impôt sur les sociétés et de la contribution sociale

L'impôt sur les sociétés et la contribution sociale, le cas échéant, de l'exercice « N » sont liquidés au plus tard le 15 du quatrième mois qui suit la clôture de l'exercice, soit par exemple le 15 avril N + 1 au plus tard.



Si les acomptes versés sont supérieurs à l'impôt dû au titre de l'exercice, l'excédent est **remboursé** d'office dans les 30 jours, sous déduction des autres impôts directs éventuellement dus par l'entreprise.

■ Les crédits d'impôt des entreprises

Il existe **plusieurs crédits d'impôt** en faveur des entreprises qui leurs sont accordés en fonction de leur activité, de certaines dépenses engagées ou encore de leur taille. Ils sont **imputés** sur l'impôt sur les sociétés dû ; l'excédent est le plus souvent **remboursable**.

Les principaux sont :

- crédit d'impôt recherche ;
- crédit d'impôt apprentissage ;
- crédit d'impôt prospection commerciale ;
- crédit d'impôt nouvelles technologies ;
- crédit d'impôt relocalisation ;
- crédit d'impôt formation chef d'entreprise ;
- crédit d'impôt investissement en Corse ;
- crédit d'impôt en faveur des débitants de tabac ;
- crédit d'impôt famille ;
- crédit d'impôt métiers d'art ;
- crédit d'impôt agriculture biologique ;
- crédit d'impôt pour le développement de jeux vidéo ;
- crédit d'impôt intéressement ;

Les déficits fiscaux (BIC, IS)

CHAPITRE 10

Un déficit fiscal représente une perte fiscale qui peut être reportée sur des exercices bénéficiaires antérieurs ou ultérieurs. Les modalités diffèrent selon le régime fiscal des entreprises.

1 Le report en avant des déficits

Il s'agit du *régime de droit commun* applicable obligatoirement aux entreprises relevant de l'impôt sur le revenu dans la catégorie des BIC et qui peut être choisi par les sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés.

■ Les sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés

Les sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés qui constatent un déficit au cours d'un exercice peuvent le reporter *sur les résultats des exercices suivants de façon illimitée*.

Cette disposition de la loi de finances pour 2004 entraîne *la suppression du régime des amortissements différés*. Elle s'applique aux déficits subis au titre des exercices ouverts depuis le 1^{er} janvier 2004 et à ceux restant à reporter à la clôture de l'exercice précédant le premier exercice ouvert depuis le 1^{er} janvier 2004.

■ Les associés de sociétés relevant de l'impôt sur le revenu

La suppression des amortissements réputés différés concerne également les sociétés relevant de l'impôt sur le revenu. De ce fait, les déficits professionnels constatés au titre des exercices ouverts depuis le 1^{er} janvier 2004 sont désormais **imputables en totalité** sur le revenu global des associés.

■ Le traitement fiscal du report en avant des déficits

Il dépend du régime fiscal de l'entreprise (BIC ou IS) :

Entreprise relevant de l'impôt sur le revenu	Société soumise à l'impôt sur les sociétés
Déficit non déductible du résultat fiscal de l'entreprise. La fraction du déficit correspondant aux droits de chaque associé est imputée sur le revenu global de la même année. En cas d'excédent de déficit, il sera reporté successivement sur les 6 années suivantes.	Déficit déductible des résultats fiscaux bénéficiaires des exercices suivants .

2 Le report en arrière des déficits

■ Principe

Seules les sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés peuvent opter pour ce régime.

Il consiste à imputer le déficit fiscal d'un exercice sur les bénéfices fiscaux **antérieurs** ayant supporté l'impôt au **taux normal** ou au taux réduit.

Le report en arrière s'effectue sur les **trois exercices précédents** en commençant par le plus ancien soit : « N - 3 » ; « N - 2 » ; « N - 1 » et dans la **limite** des bénéfices non distribués.

La fraction du déficit reporté en arrière pour **chaque exercice** se détermine de la manière suivante :

$$\begin{array}{l} N-3 \\ N-2 \\ N-1 \end{array} \left\{ \begin{array}{l} \text{Bénéfice fiscal} \\ \text{soumis à l'IS au taux} \\ \text{normal ou réduit} \end{array} \right. - \begin{array}{l} \text{Distributions} \\ \text{effectuées sur} \\ \text{ce même bénéfice} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Bénéfice} \\ \text{d'imputation} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Fraction du} \\ \text{déficit reporté} \\ \text{en arrière} \end{array}$$

Ce procédé a pour effet :

- de diminuer le déficit fiscal de l'exercice ;
- de diminuer l'impôt sur les sociétés ;
- de générer une créance sur l'État.

■ La créance sur l'État

La créance se calcule de la manière suivante :

$$\text{Créance} = \text{Impôt payé au titre des bénéfices d'imputation}$$

Elle correspond à l'**excédent d'impôt** payé antérieurement.

Le produit né de la créance **n'est pas imposable** et doit être déduit de manière extra-comptable.

La créance peut être utilisée pour payer l'impôt sur les sociétés pendant les **cinq exercices suivants** ; au-delà, la créance non utilisée est **remboursée**.

L'impôt sur le revenu (IR) : les principes et le calcul

L'impôt sur le revenu (IR) est un impôt unique annuel établi sur la totalité des revenus (revenu net global) dont disposent les personnes physiques.

CHAPITRE 11

1 Les principes généraux de l'impôt sur le revenu

■ Le champ d'application

Les personnes sont imposables à raison de l'ensemble de leurs revenus de sources française ou étrangère dès lors qu'elles sont domiciliées en France continentale, en Corse, sur les îles du littoral et les départements d'outre-mer (DOM).

Domicile fiscal

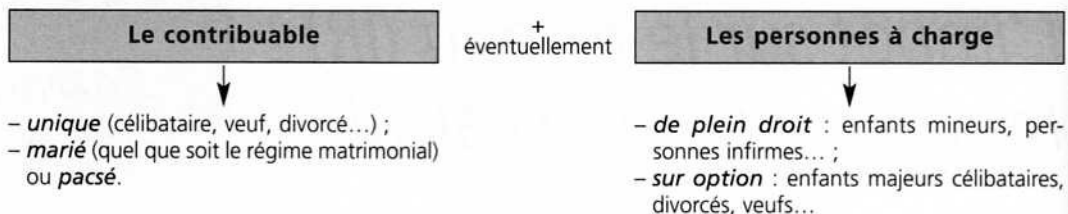
si l'une des conditions suivantes est respectée, les personnes françaises ou étrangères sont considérées comme ayant leur domicile fiscal en France :

- avoir en France leur foyer ou le lieu de leur séjour principal (plus de 183 jours par an) ;
- exercer en France une activité professionnelle ;
- avoir en France le centre de leurs intérêts économiques ;
- être fonctionnaire ou agent de l'État en service à l'étranger.

■ Le foyer fiscal

L'impôt sur le revenu est établi sur l'ensemble du foyer fiscal.

Celui-ci comprend :



■ Le revenu imposable

Les *huit catégories de revenus* suivantes constituent l'ensemble des revenus des personnes physiques :

Nature des revenus	
TS	Traitements, salaires, indemnités, émoluments, pensions et rentes viagères
BIC	Bénéfices industriels et commerciaux
BNC	Bénéfices des professions non commerciales et revenus assimilés
BA	Bénéfices de l'exploitation agricole
RF	Revenus fonciers
RCM	Revenus de capitaux mobiliers
DIR	Rémunérations de certains dirigeants de sociétés – article 62 du CGI –
PV	Plus-values de cession de biens ou de droits réalisés par les particuliers

■ La déclaration annuelle

L'administration met à la disposition des contribuables *deux modèles* de déclaration pré-identifiée (imprimé « 2042 N » : déclaration normale ; imprimé « 2042 S » : déclaration simplifiée).

De plus, l'administration fiscale généralise la déclaration préremplie. En conséquence, les contribuables recevront en mai 2010 une déclaration préremplie mentionnant leurs principaux revenus (salaires, retraites, allocations de chômage, indemnités journalières de maladie) dont les montants ont été transmis à l'administration par les employeurs et les organismes sociaux.

Dès lors, il leur suffit soit de signer leur déclaration pour accord, soit d'apporter les corrections et les compléments nécessaires avant de la renvoyer. La date limite pour déposer la déclaration est fixée au 31 mai 2010.

Les contribuables peuvent remplir, consulter, modifier et envoyer leur déclaration par *Internet*. Le retard ou le défaut de production de déclaration entraîne l'application de *pénalités*.

■ Le paiement

L'impôt sur le revenu est un impôt payé par *voie d'acomptes*, soit :

- *par acomptes provisionnels* (deux tiers plus un dernier solde) qui peuvent être payés par prélèvement automatique à échéance ;
- *par prélèvements mensuels* (dix versements égaux plus le solde en un ou deux versements).

2 La détermination et le calcul de l'impôt sur le revenu

■ Les revenus catégoriels

Le schéma du *principe général* de la détermination de chaque revenu net catégoriel se présente comme suit :

Revenu brut de la catégorie	→ TS, BIC, BNC, BA, RF, RCM, DIR, PV
– Dépenses effectuées	→ pour l'acquisition et la conservation du revenu de la catégorie
– Abattement éventuel	→ prévu pour la catégorie
– Déficit éventuel catégoriel	→ peut se reporter pendant 6 ans ou plus selon la catégorie
= Revenu imposable de la catégorie	→ revenu net catégoriel

■ Le revenu brut global

Le revenu brut global (RBG) s'obtient à partir du calcul suivant :

$$\text{Revenu brut global} = \text{Somme des revenus nets catégoriels} - \text{Déficits éventuels}$$

■ Le revenu net global

Le revenu net global (RNG) s'obtient en effectuant le calcul suivant :

$$\text{Revenu net global} = \text{Revenu brut global} - \text{Charges à déduire du revenu}$$

Pour la déclaration des revenus 2009, seules les dépenses payées en 2009 sont déductibles.

Le tableau ci-dessous résume les charges à déduire :

Nature de la charge	Évaluation et conditions
CSG déductible	le montant correspond à 5,80 % des revenus patrimoniaux, des revenus de placement à revenus fixe, des intérêts imposables des PEL de 2008, payés en 2009 et retenus pour le calcul de l'IR.
Pension versée à l'ex-conjoint	elle est subordonnée à trois conditions : – caractère de pension alimentaire ; – époux séparés de corps, divorcés ou en instance de divorce ; – versement résultant d'une décision de justice.
Pensions alimentaires versées à des enfants dont le contribuable n'a pas la garde	elle est déductible, qu'elle ait ou non été fixée par un jugement.
Pension versée à des enfants majeurs	elle est déductible dans la limite de 5 753 € par enfant ; si l'enfant est marié ou chargé de famille, et que le contribuable justifie subvenir seul à l'entretien de son foyer, la déduction est portée à 11 506 €.
Prestation compensatoire versée à l'ex-conjoint	pour les divorces prononcés depuis la loi du 30 juin 2000 : elle est déductible si les versements sont échelonnés sur plus de 12 mois tout en n'excédant pas huit ans.
Frais d'entretien d'un ascendant ou d'un descendant	dépenses de nourriture et de logement déductibles pour un montant forfaitaire de 3 309 € par personne.
Frais d'accueil de personnes âgées de plus de 75 ans	le contribuable peut déduire, dans la limite de 3 309 €, les avantages en nature consentis à ces personnes (6 618 € pour un couple).
Déductions diverses	les réductions suivantes peuvent être déduites : – les cotisations aux assurances personnelles volontaires de Sécurité sociale, aux régimes de retraite supplémentaire ; – les rachats ou rappels de cotisations sociales ; – la fraction des charges foncières relative aux monuments historiques lorsque le propriétaire s'en réserve la jouissance ; – les arrérages d'une rente versée à titre obligatoire.

Nature de la charge	Évaluation et conditions
Autres déductions	il s'agit notamment : – d'acquisition de parts de copropriété de navires ; – d'investissement DOM-TOM ; – de versements effectués, sous certaines conditions, sur un compte épargne codéveloppement.
Cotisations d'épargne-retraite	chaque membre du foyer fiscal peut déduire les cotisations ou primes versées sur des plans d'épargne populaire ou aux régimes de retraite complémentaire des fonctionnaires sous certaines conditions et limites.

Les pensions alimentaires versées sur décision de justice sont majorées de 1,25 pour le calcul de l'impôt.

■ Le revenu net imposable

Le revenu net imposable (R) s'obtient en effectuant le calcul suivant :

$$\text{Revenu net imposable} = \text{Revenu net global} - \text{Abattements}$$

Des *abattements spéciaux* sont accordés :

- *aux personnes âgées ou aux invalides* : abattement de 2 276 € (si revenu du foyer inférieur à 14 010 €) ou de 1 138 € (si revenu compris entre 14 010 € et 22 590 €) ;
- *aux contribuables ayant à leur charge des enfants mariés, pacsés ou chargés de famille « rattachés »* : 5 753 € par personne rattachée.

■ La détermination du nombre de parts (N)

Le tableau ci-dessous fournit le *nombre de parts* à retenir dans les cas les plus courants :

Situation	Conditions d'attribution	Parts
Contribuable marié ou pacsé ou veuf avec enfants à charge	– couple (sans enfant)	2
	– pour chacun des deux premiers enfants à charge	+ 0,5
	– pour chaque enfant à charge, à partir du troisième	+ 1
	– par conjoint invalide	+ 0,5
	– par enfant infirme, titulaire de la carte d'invalidité	+ 0,5
	– par personne invalide, titulaire de la carte d'invalidité, recueillie	+ 1

Situation	Conditions d'attribution	Parts
Contribuable célibataire ou divorcé	– personne seule (sans enfant)	1
	– personne ayant élevé seule un ou plusieurs enfants pendant au moins cinq ans	+ 0,5
	– personne seule supportant effectivement la charge d'un ou de plusieurs enfants	+ 0,5
	– pour chacun des deux premiers enfants à charge	+ 0,5
	– pour chaque enfant à charge, à partir du troisième	+ 1
	– contribuable invalide	+ 0,5
	– par enfant infirme, titulaire de la carte d'invalidité	+ 0,5
	– par personne invalide, titulaire de la carte d'invalidité, recueillie	+ 1

■ La technique du quotient familial (QF)

Le quotient familial (QF) consiste à **diviser le revenu net imposable (R)** du foyer fiscal par le **nombre de parts (N)** dépendant de la situation du contribuable ainsi que du nombre de personnes fiscalement à sa charge.

Ce quotient est égal à :

$$\text{Quotient familial} = \frac{\text{Revenu net imposable}}{\text{Nombre de parts}}$$

Le calcul de l'impôt brut s'effectue à l'aide du **barème** suivant pour une part de quotient familial :

Valeur du quotient R/N	Taux	Montant de l'impôt brut (I)
N'excédant pas 5 875 €	0 %	I = 0
Comprise entre 5 876 € et 11 720 €	5,50 %	I = (R x 0,055) – (323,13 x N)
Comprise entre 11 721 € et 26 030 €	14,00 %	I = (R x 0,14) – (1 319,33 x N)
Comprise entre 26 031 € et 69 783 €	30,00 %	I = (R x 0,30) – (5 484,13 x N)
Supérieure à 69 783 €	40,00 %	I = (R x 0,40) – (12 462,43 x N)

■ Le calcul de l'impôt brut corrigé (I)

L'impôt brut calculé à l'aide du barème doit être corrigé des éléments suivants pour déterminer l'impôt brut corrigé (I) :

Plafonnement général et plafonnement spécifique du quotient familial

Les effets du quotient familial sont *limités* pour les contribuables dont le revenu *dépasse* un certain seuil (plafonnement du quotient familial).

L'application du quotient familial est *limitée* pour chacune des demi-parts qui s'ajoutent au nombre de parts du contribuable (*une part* pour les contribuables veufs, célibataires, divorcés ou séparés ; *deux parts* pour les contribuables mariés ou pacsés).

Pour l'impôt sur le revenu 2009, le plafonnement général est fixé à 2 301 € pour chaque demi-part qui excède deux parts ; il est également fixé à 3 980 € pour les deux demi-parts correspondant au premier enfant à charge des célibataires, divorcés ou séparés élevant seuls leurs enfants et à 2 301 € pour chacune des demi-parts suivantes.

Le plafonnement spécifique est fixé à 884 € pour la demi-part dont bénéficient les personnes seules, sans personne à charge, mais qui ont eu au moins un enfant à charge dans le passé.

Réduction d'impôt pratiquée après plafonnement

Sous certaines conditions, une *réduction complémentaire* égale au maximum à 651 € par demi-part et plafonnée à 2 301 € est accordée aux contribuables qui sont dans des situations particulières (possession de la carte d'invalidité, enfant mineur décédé...).

■ La décote

Lorsque le montant de l'impôt brut corrigé (I) est *inférieur*, pour l'impôt sur le revenu 2009, à 866 €, les contribuables bénéficient d'une décote calculée de la façon suivante :

$$\text{Décote} = 433 \text{ €} - \frac{\text{Impôt brut}}{2}$$

Le montant de la décote est déduit de l'impôt brut.

■ Les charges ouvrant droit à des réductions d'impôt

Les charges ouvrant droit à des *réductions d'impôt* s'imputent *directement* sur le montant de l'impôt après déduction de la décote.

Les réductions ou majorations de réductions par enfant à charge sont *divisées par deux* en cas de garde alternée.

Nature de l'imputation	Évaluation et conditions
Dons effectués à des organismes d'aide aux personnes en difficulté	75 % des sommes versées limitées à 510 € ; montant maximal de la réduction : $510 \times 75 \% = 383 \text{ €}$.
Sommes versées pour l'emploi d'un salarié à domicile	par des retraités ou des couples mono-actifs ou pour des services au domicile d'un ascendant (bénéficiaire de l'APA) : 50 % des sommes versées limitées à 12 000 € ou 15 000 € s'il s'agit d'un emploi pour la première fois en 2009. Le plafond est majoré de 1 500 € par enfant à charge du foyer fiscal ou par personne âgée de plus de 65 ans au sein du foyer fiscal, dans la limite d'un plafond global de 15 000 € ou 18 000 € (ou 20 000 € si l'un des membres du foyer fiscal est titulaire d'une carte d'invalidité).
Cotisations syndicales	66 % des sommes versées limitées à 1 % des salaires et pensions (sauf les salariés aux frais réels).
Prestation compensatoire en matière de divorce	pour les divorces prononcés depuis la loi du 30 juin 2000 : 25 % des sommes versées sous forme de capital dans la limite de 30 500 € lorsque les versements sont effectués sur une période de moins de douze mois. La réduction d'impôt s'applique également sur la valeur des biens ou droits attribués à l'ex-conjoint, au titre de la prestation compensatoire, pour les procédures de divorces introduites depuis 2004.
Souscription de parts de FCPI ou de FIP (fonds d'investissement de proximité)	pour les souscriptions réalisées en 2009 : 25 % ou 50 % pour les FIP Corse des versements dans la limite de 24 000 € pour les couples et 12 000 € pour les autres cas.
Intérêts d'emprunts pour la reprise d'une PME non cotée et soumise à l'impôt sur les sociétés	pour les emprunts contractés à compter du 5 août 2003 : 25 % des intérêts payés dans la limite annuelle de 10 000 € pour les contribuables célibataires, veufs ou divorcés et de 20 000 € pour les couples soumis à l'imposition commune.

Nature de l'imputation	Évaluation et conditions
Investissements dans le secteur forestier	réduction d'impôt de 25 % du prix d'acquisition ou de souscription des biens ou des parts concernés dans la limite annuelle de 5 700 € pour une personne seule et de 11 400 € pour un couple.
Dépenses liées à la dépendance	25 % des sommes versées limitées à 10 000 € par personne hébergée au sein d'un établissement conventionné ou d'un établissement appliquant la tarification provisoire relative à l'APA.
Rentes survie et contrat d'épargne handicap	25 % des primes des rentes survie et de la part d'épargne handicap (base de calcul limitée à 1 525 € augmentée de 300 € par enfant à charge).
Souscription au capital de SOFICA	40 % de la souscription dans la double limite de 25 % du revenu net global et de 18 000 € pour les sommes versées à partir du 1 ^{er} janvier 2006.
Frais de comptabilité et adhésion à un centre de gestion agréé	dans la limite de 915 €.
Enfants à charge ou rattachés au foyer fiscal poursuivant leurs études	61 € par enfant au collège ; 153 € par enfant au lycée ; 183 € par enfant dans l'enseignement supérieur.
Versement sur compte épargne codéveloppement	40 % des versements effectués en 2009 dans la limite de 25 % du revenu net global et de 20 000 €.
Investissements locatifs dans les résidences de tourisme situées : – dans une zone de revitalisation rurale ; – dans une zone inscrite sur la liste pour la France des zones éligibles aux fonds structurels européens ; – dans le périmètre d'intervention d'un établissement public chargé de l'aménagement d'une agglomération nouvelle	– <i>logement acquis neuf en 2009 ou en l'état d'achèvement</i> : réduction d'impôt de 25 % du montant de l'investissement plafonné à 50 000 € pour une personne seule et à 100 000 € pour un couple. Elle est étalée sur 6 ans. Annuité de réduction d'impôt de 25 % dans les limites du sixième de 12 500 € ou de 25 000 €. – <i>acquisition d'un logement achevé depuis 15 ans au moins et qui fait l'objet de travaux de réhabilitation</i> : réduction d'impôt de 20 %, obtenue au titre de l'année d'achèvement des travaux, calculée sur le prix de revient du logement majoré des travaux de réhabilitation, dans la limite de 50 000 € pour une personne seule et de 100 000 € pour un couple. Elle est étalée sur 6 ans. Annuité de réduction d'impôt de 25 % dans les limites du sixième de 10 000 € ou de 20 000 €.

Nature de l'imputation	Évaluation et conditions
Investissements locatifs dans les résidences de tourisme situées : - dans une zone de revitalisation rurale ; - dans une zone inscrite sur la liste pour la France des zones éligibles aux fonds structurels européens ; - dans le périmètre d'intervention d'un établissement public chargé de l'aménagement d'une agglomération nouvelle (suite)	- travaux de reconstruction, d'agrandissement, de réparation ou d'amélioration : réduction d'impôt de 20 % ou 40 % du montant des dépenses retenues pour une année, dans la limite de 50 000 € pour une personne seule et de 100 000 € pour un couple. Si les dépenses sont payées en 2009, la réduction d'impôt est accordée au titre de l'impôt sur le revenu de 2009. Les travaux doivent concerner : • un logement situé dans l'une des zones indiquées ci-avant ; taux de réduction : 20 % ; • un logement achevé depuis 15 ans au moins situé dans l'une des zones indiquées ci-avant et destiné à la location en qualité de meublé de tourisme ; taux de réduction : 20 % ; • un logement achevé depuis 15 ans au moins faisant partie d'un village résidentiel de tourisme classé, inclus dans le périmètre d'opération de réhabilitation de l'immobilier de loisir (les revenus de la location doivent être imposés dans les revenus fonciers) ; taux de réduction : 40 %.
Dons aux associations et dons effectués pour le financement de la vie politique	66 % des versements retenus dans la limite de 20 % du revenu net global.
Souscription au capital de sociétés non cotées (PME) soumises à l'IS	pour les souscriptions réalisées en 2009 : 25 % des sommes versées dans la limite de 40 000 € pour les couples et 20 000 € pour les autres cas. Plafond majoré à 100 000 € et 50 000 € pour les petites entreprises en développement.
Intérêts des paiements différés des agriculteurs	50 % du montant des intérêts perçus dans la limite annuelle de 5 000 € ou de 10 000 € (couple).
Aide aux créateurs et repreneurs d'entreprise (chômeurs ou bénéficiaires de minima sociaux) ou repreneurs sous convention de tutorat	réduction d'impôt de 1 000 € ou 1 400 € si le bénéficiaire est handicapé ; dans la limite par foyer fiscal de 2 000 €, 2 400 € ou 2 800 € selon le cas.
Déclaration des revenus par internet	réduction d'impôt : 20 € pour les primodéclarants uniquement.

■ Les reprises d'impôt et de plus-values à taux forfaitaire

Nature de la reprise	Évaluation et conditions
Reprises de réductions d'impôt	dans le cas où le contribuable a bénéficié précédemment de certaines réductions qui sont susceptibles d'être remises en cause.
Plus-values à taux forfaitaire	relatives : – aux plus-values professionnelles à long terme (BIC, BNC, BA) ; – aux distributions effectuées par les sociétés de capital-risque ; – aux plus-values réalisées sur la cession de valeurs mobilières ou droits sociaux lorsque le total des cessions est supérieur à 25 730 € (porté à 25 830 € pour 2010). Abattement d'un tiers pour chaque année de détention au-delà de la cinquième, pour les cessions réalisées à partir du 1^{er} janvier 2006 ; – aux profits réalisés sur les marchés à terme, sur les marchés d'options négociables ; – ... Ces revenus sont taxables au taux de 16 % pour les PVL et à 18 % pour les plus-values de cession des valeurs mobilières et droits sociaux.

■ Les crédits d'impôt à imputer

Il s'agit de crédits d'impôt *remboursables* lorsque leur montant est supérieur à celui de l'impôt dû.

Nature du crédit d'impôt	Évaluation et conditions
Crédit d'impôt pour frais de garde des enfants à l'extérieur du domicile	50 % des sommes versées limitées à 2 300 € par enfant âgé de moins de 6 ans au 1 ^{er} janvier 2009 ou à 1 150 € en cas de résidence alternée.
Crédit d'impôt sur les intérêts d'emprunt pour l'acquisition de l'habitation principale	40 % du montant des intérêts payés au titre de la première annuité de remboursement et 20 % les 4 annuités suivantes ou 40 % pendant sept annuités pour l'acquisition d'un logement neuf labellisé bâtiments basse consommation énergétique (BBC). Limite des intérêts retenus : 3 750 € (personne seule), 7 500 € (couple) et 15 000 € lorsque l'un au moins des membres du foyer fiscal est handicapé, plus 500 € par enfant à charge.

Nature du crédit d'impôt	Évaluation et conditions
Crédit d'impôt pour l'habitation principale du contribuable propriétaire, locataire ou occupant à titre gratuit	pour les dépenses réalisées entre le 1^{er} janvier 2005 et le 31 décembre 2012, on distingue deux crédits d'impôt cumulables : – <i>un crédit d'impôt en faveur du développement durable et des économies d'énergie</i> : • taux : entre 15 % et 50 % en fonction de la nature des dépenses (équipements de chauffage au bois : 40 %...); • limites des dépenses : 8 000 € pour les personnes seules ou 16 000 € pour les couples ; majoration de 400 € par personne ou enfant à charge. Ce crédit d'impôt est étendu aux propriétaires-bailleurs pour les dépenses payées à partir de 2009. – <i>un crédit d'impôt en faveur de l'aide aux personnes âgées ou handicapées</i> : • taux : entre 15 % et 25 % en fonction de la nature des dépenses (ascenseur électrique : 15 % ; équipements pour personnes âgées ou handicapées : 25 %...); • limites des dépenses : 5 000 € pour les personnes seules ou 10 000 € pour les couples ; majoration de 400 € par personne ou enfant à charge.
Crédit d'impôt sur les intérêts des emprunts contractés par les étudiants, âgés de moins de 26 ans, inscrits dans un cycle de l'enseignement supérieur et non rattachés au foyer fiscal de leurs parents pour l'IR 2009	les étudiants doivent être âgés de 25 ans au plus à la date de souscription du prêt ou de moins de 26 ans au 1 ^{er} janvier de l'année de souscription du prêt. Le crédit d'impôt est égal à 25 % des intérêts versés dans la limite de 1 000 € par an ; il ne peut donc excéder 250 €.
Crédit d'impôt pour l'emploi d'un salarié à domicile	50 % des sommes versées par des célibataires, veufs, divorcés, mariés, pacsés, actifs ou chômeurs, dans les mêmes limites et majorations que la réduction d'impôt.
Assurance contre les impayés de loyer	50 % du montant des primes d'assurance payées par les bailleurs de logements privés conventionnés.
Crédit d'impôt RCM sur les dividendes taxés après abattement de 40 % ou exonérés d'IR dans le cadre d'un PEA	50 % des montants bruts perçus dans la limite de 115 € (personne seule) ou 230 € (couple).

Nature du crédit d'impôt	Évaluation et conditions
Crédit d'impôt sur les revenus d'activité les plus modestes : prime pour l'emploi (PPE)	les taux sont fixés à 7,7 % et 19,3 % des revenus d'activité, pour l'imposition des revenus de 2009 en tenant compte des limites suivantes : – <i>limite du revenu global du foyer fiscal</i> : • 16 251 € pour la première part de quotient familial d'une personne seule ; • 32 498 € pour les deux premières parts de quotient familial d'un couple. Ces limites sont majorées de 4 490 € pour chaque demi-part supplémentaire du quotient familial et de 2 245 € par quart de part supplémentaire ; – <i>limite des revenus d'activité de chacun des membres du foyer fiscal</i> : revenu compris entre 3 743 € et 17 451 € ou 26 572 € pour les foyers mono-actifs et les personnes élevant seules leurs enfants. Le montant de la prime est majoré pour les personnes exerçant une activité à temps partiel. Le montant maximal individuel de la prime est de 961 €.

La loi de finances pour 2010 prévoyait l'institution d'une taxe carbone dans le but d'orienter les comportements des entreprises et des ménages en matière de consommation d'énergie et de réduire les émissions de gaz à effet de serre. Toutes les dispositions relatives à cette taxe ont été censurées par le Conseil constitutionnel fin décembre 2009.

Un nouveau texte sera débattu au Parlement début 2010 pour une mise en application courant 2010 (en principe le 1^{er} juillet 2010).

Des crédits d'impôt en faveur des entreprises peuvent s'imputer sur l'impôt sur le revenu (voir page 113).

■ L'impôt à payer (IP)

L'impôt à payer est égal à :

Impôt à payer	=	Impôt après imputation des réductions d'impôt + Reprises d'impôt et plus-values à taux forfaitaire – Crédits d'impôt
---------------	---	--

L'impôt à payer n'est pas mis en recouvrement lorsque, avant imputation de tout crédit d'impôt, son montant est inférieur à 61 €.

■ Le plafonnement des niches fiscales

Pour l'impôt sur le revenu 2009, la **somme des avantages fiscaux** pouvant bénéficier à un même contribuable est **plafonné** à 25 000 € + 10 % du RNG imposable.

Les avantages fiscaux qui font l'objet du plafonnement global sont ceux :

- qui ont un **caractère économique** afférent à un investissement du contribuable (souscription au capital de PME...) ;
- qui ont pour **contrepartie une prestation** dont bénéficie le contribuable (crédit d'impôt pour frais de garde des jeunes enfants...).

Si le total des avantages fiscaux plafonnables dont bénéficie le contribuable est **inférieur** au montant du plafond, le plafonnement global ne s'applique pas. Dans le cas contraire, la **fraction excédentaire** des avantages fiscaux s'ajoute à l'impôt à payer selon les règles de droit commun (c'est-à-dire de tous les avantages fiscaux confondus).

Impôt à payer après plafonnement	=	Impôt à payer (IP)	+	Fraction excédentaire des avantages fiscaux
-------------------------------------	---	-----------------------	---	--

La loi de finances pour 2010 prévoit une **diminution du plafonnement** : celui-ci passe à 20 000 € + 8 % du RNG imposable.

3 Le bouclier fiscal

■ Le champ d'application

Depuis 2006, un droit à restitution des impôts directs payés par le contribuable a été institué. Il est intitulé **bouclier fiscal**.

Le contribuable bénéficiaire doit former un foyer fiscal au sens de l'impôt sur le revenu et avoir son domicile fiscal en France.

■ Le taux du bouclier fiscal

Chaque contribuable peut demander la restitution des impôts directs payés pour la fraction qui excède **50 % de ses revenus**.

■ La détermination du droit à restitution

Les impôts à prendre en compte pour la détermination du droit à restitution sont :

- l'impôt sur le revenu ;
- l'impôt de solidarité sur la fortune ;
- la taxe foncière sur les propriétés bâties et la taxe foncière sur les propriétés non bâties afférentes à l'habitation principale (sauf la taxe d'enlèvement des ordures ménagères) ;
- la taxe d'habitation ainsi que les taxes additionnelles à cette taxe afférentes à l'habitation principale (sauf la redevance audiovisuelle) ;
- l'ensemble des contributions et des prélèvements sociaux.

En principe, ces impôts doivent avoir été payés en France, ne pas être déductibles d'un revenu catégoriel de l'impôt sur le revenu (voir chapitre 12) et, en ce qui concerne l'impôt sur la fortune (voir chapitre 14), avoir été régulièrement déclaré.

Toutefois, conformément à la LME de 2008 et depuis le calcul du bouclier 2008, les contribuables disposant de revenus soumis à un impôt étranger peuvent **déduire** du revenu à prendre en compte, pour le calcul du bouclier, les impôts équivalents à l'IR payés à l'étranger.

Tous les revenus imposables à l'impôt sur le revenu selon le barème progressif et à un taux proportionnel sont pris en compte ainsi que la quasi-totalité des revenus exonérés.

Le droit à restitution est acquis au 1^{er} janvier de la **deuxième année suivant celle de la réalisation des revenus**.

Par exemple, un contribuable qui constate à compter du 1^{er} janvier 2010 que la somme de ses impôts directs payés en 2008 et en 2009, au titre de ses revenus réalisés en 2008, dépasse 50 % de ses revenus de 2008, est bénéficiaire d'un droit à restitution qu'il doit utiliser au cours de l'année 2010.

Le calcul du droit à restitution est le suivant :

Droit à restitution acquis en « N »	=	Impôts directs payés en « N - 2 » et « N - 1 »	-	50 % des revenus perçus en « N - 2 »
--	---	---	---	---

Pour le droit à restitution acquis à compter du 1^{er} janvier 2011, la loi de finances pour 2011 a prévu un calcul **moins favorable** en majorant les revenus pris en compte :

- **les dividendes** soumis au barème progressif de l'impôt sur le revenu seront retenus pour leur montant brut avant abattements ;
- **les revenus** seront majorés des déficits et des moins-values antérieurs. En conséquence, seuls le déficits et les moins-values réalisés et imputés l'année de référence seront pris en compte.

■ L'excédent d'impôt

L'excédent d'impôt constaté représente pour le bénéficiaire une créance sur l'État.

Depuis le 1^{er} janvier 2009, le bénéficiaire du droit à restitution peut :

- **soit demander le remboursement** de l'excédent d'impôt à l'aide du formulaire « 2041 DRID » : adressé à son centre des impôts, entre le 1^{er} janvier 2010 et le 31 décembre 2010, accompagné d'un relevé d'identité bancaire ou postal. Les restitutions d'un montant inférieur à 8 euros ne sont pas effectuées ;
- **soit demander l'imputation** de la créance sur certains impôts dont il est redevable : ISF, impôt locaux de la résidence principale, prélèvements sociaux sur les revenus du patrimoine. Cette demande nécessite le dépôt d'une déclaration. La part non imputée de la créance peut être remboursée sur demande.

En cas de non demande de la part du contribuable, ce dernier perd son droit à restitution.

L'impôt sur le revenu : les revenus catégoriels

Le Code général des impôts prévoit pour les personnes physiques huit catégories de revenus imposables, comportant chacune des règles qui leur sont propres.

CHAPITRE 12

1 Les traitements, salaires, indemnités, émoluments, pensions et rentes viagères (TS)

■ Définition

Cette catégorie comprend :

Les traitements et salaires

↓

Rémunération perçue en fonction d'un statut ou au terme d'un **contrat de travail**.

Les « salaires » englobent non seulement le salaire proprement dit, mais aussi tous les avantages et les sommes accessoires versés (pourboires, congés

Les pensions, retraites et rentes viagères

↓

Revenu périodique perçu au titre des **retraites**, des **pensions** d'invalidité et alimentaires.

Revenu périodique qui provient d'un acte à titre **gratuit** (pension alimentaire) ou d'un acte à titre **onéreux** (rente perçue en contrepartie d'une

■ Les revenus imposables

Nous trouvons :

Les traitements et salaires

Total des sommes perçues durant l'année civile de référence au titre des « **salaires** » et, éventuellement, **indemnités** journalières de Sécurité sociale, d'allocations de chômage, de maternité (se référer au relevé annuel des salaires délivré par l'employeur).

Les pensions, retraites et rentes viagères

Total des pensions et rentes viagères à titre **gratuit**. Les rentes viagères à titre onéreux sont imposables sur une fraction de leur montant, en fonction de l'âge du crédirentier au moment de l'entrée en service de la rente.

Le montant imposable des pensions alimentaires (sur décision de justice définitive avant le 1^{er} janvier 2006) et celui des rentes à titre gratuit sont majorés de 25 %.

■ Les exonérations

Citons les plus courantes :

Pour les traitements et salaires

- heures supplémentaires ;
- remise gratuite par l'employeur de matériels et logiciels informatiques totalement amortis, dans la limite de 2 000 € ;
- indemnités de départ à la retraite, à l'initiative du salarié : plafond 3 050 €, le reste est imposé ;
- salaires des apprentis : dans la limite du montant actuel du SMIC ;
- salaires versés aux jeunes de moins de 26 ans pour une activité exercée pendant leurs congés scolaires ou universitaires : dans la limite de trois fois le montant mensuel du SMIC ;
- salaire du conjoint de l'exploitant (BIC, BNC, BA) non adhérent d'un CGA : pour la fraction qui excède 13 800 € ;
- remboursement de frais (qui couvrent les dépenses liées à la profession) ;
- indemnités journalières de maladie professionnelle et indemnités pour accident du travail ;
- sommes reçues au titre de la participation des salariés, lorsqu'elles sont restées bloquées pendant 5 ans ; le cas échéant, supplément de participation dans la limite de 25 731 € pour 2009 ;
- sommes reçues au titre de l'intéressement et affectées à un plan d'épargne salariale, dans la limite de 17 154 € pour 2009 ;
- revenu de solidarité active (RSA).

La loi de finances pour 2010 :

- supprime l'exonération partielle (3 050 €) relative aux *indemnités de départ volontaire à la retraite* versées à partir du 1^{er} janvier 2010 ;
- réduit de 50 % l'exonération des *indemnités temporaires pour accident du travail* versées à partir du 1^{er} janvier 2010.

**Pour
les pensions,
retraites
et
rentes viagères**

- bonification prévue en faveur des personnes ayant élevé trois enfants ;
- allocation aux vieux travailleurs ;
- retraite du combattant ;
- rentes viagères perçues pour dommages-intérêts ;
- prestations allouées au titre de l'aide sociale.

■ La détermination du revenu net catégoriel imposable

Le revenu net catégoriel s'obtient après la déduction suivante :

Pour les traitements et salaires

Le contribuable a le choix entre :

- **une déduction forfaitaire** sous la forme d'un abattement de 10 % du montant des salaires nets imposables (minimum 415 €, porté à 910 € pour les chômeurs de longue durée ; maximum 13 948 € pour chacune des personnes salariées du foyer fiscal) ;
- **le régime des frais réels, sur option** : réintégration de certains remboursements de frais avec obligation de conserver les justificatifs (transport, repas, voiture, frais divers et ...)

**Pour les pensions, retraites
et rentes viagères**

Elles bénéficient d'un **abattement** de 10 % (minimum 368 €, maximum 3 606 €).

2 Les bénéfices industriels et commerciaux (BIC)

■ Définition

Sont considérés comme bénéfices industriels et commerciaux, pour l'application de l'impôt sur le revenu, les *bénéfices réalisés par des personnes physiques* et provenant de l'exercice *d'une profession commerciale, industrielle ou artisanale*.

■ Les personnes imposables

Sont imposables au titre des BIC



- Les personnes physiques qui exercent une activité commerciale, industrielle ou artisanale, sous la forme d'une entreprise individuelle ou en tant qu'associés d'une société dite de personnes.
- Les personnes qui donnent en location un établissement commercial ou industriel muni du mobilier ou du matériel nécessaire à son exploitation.
- Les personnes qui louent ou sous-louent des locaux meublés.
- Les membres de copropriétés de navire, de cheval de course ou d'étalon.

Chaque associé des sociétés de personnes, relevant de l'impôt sur le revenu, déclare sa *quote-part de bénéfice*, distribué ou non, proportionnellement à ses droits dans la société.

■ Les revenus imposables dans le régime du réel

La détermination du bénéfice imposable est effectuée selon les *règles fiscales* (voir chapitres 6, 7 et 8).

Les contribuables, *non-adhérents à un centre de gestion agréé*, doivent majorer leur bénéfice de 25 % pour le calcul de l'impôt sur le revenu 2009.

Ces mêmes contribuables qui, à partir du 1^{er} janvier 2010, font *appel à un expert-comptable ou à une association de gestion et de comptabilité ayant obtenu un visa fiscal* sont dispensés de cette majoration.

■ Les revenus imposables dans le régime du micro-BIC

Les contribuables bénéficient d'un **abattement forfaitaire** fixé :

- à **71 %** pour le chiffre d'affaires correspondant à l'activité de vente ;
 - à **50 %** pour le chiffre d'affaires des prestataires de services et pour celui des loueurs en meublé ;
- avec, dans les deux cas, un abattement minimum de 305 €.

Par ailleurs, les contribuables peuvent opter pour le prélèvement libératoire de l'impôt sur le revenu depuis 2009 dans les conditions énoncées page 70.

■ La déclaration

Les contribuables doivent, avant le 30 avril de chaque année, suivant la nature du régime :

- **dans le cadre du régime du micro-BIC** : porter directement le montant brut de leur chiffre d'affaires sur l'imprimé d'impôt sur le revenu 2042 ;
- **dans le cadre du régime du réel simplifié et du réel normal** : déclarer les résultats de leur dernier exercice sur l'imprimé 2031 et joindre les annexes nécessaires, au plus tard le deuxième jour ouvré suivant le 1^{er} mai.

■ Le régime d'exonération temporaire

Les entreprises nouvelles créées, entre le 1^{er} janvier 1995 et le 31 décembre 2009, **dans certaines zones du territoire** (zones de revitalisation rurale-ZRR ; zones de redynamisation urbaine-ZRU ; zones urbaines sensibles-ZUS) ont bénéficié, sous certaines conditions, d'une exonération totale puis dégressive d'impôt sur le revenu ou d'impôt sur les sociétés sur **60 mois**.

Les entreprises implantées dans les zones franches urbaines (ZFU), entre le 1^{er} janvier 1995 et le 31 décembre 2011, bénéficient d'une exonération totale d'impôt sur le revenu ou d'impôt sur les sociétés pendant cinq ans, puis dégressive dont la durée varie en fonction du régime d'exonération de la ZFU.

Les jeunes entreprises innovantes (JEI) créées entre le 1^{er} janvier 2004 et le 31 décembre 2013, ou depuis moins de huit ans au 1^{er} janvier 2004, sont exonérées totalement d'impôt sur les bénéfices dans la limite de 200 000 €, au titre des trois premiers exercices ; puis d'une exonération à 50 % au titre des deux exercices suivants. En outre, les **jeunes entreprises universitaires (JEU)** bénéficient des mêmes avantages fiscaux que les jeunes entreprises innovantes pour les exercices ouverts depuis le 1^{er} janvier 2008.

Les entreprises créées ou implantées dans les zones de restructuration de la défense (ZRD) bénéficient d'une exonération d'impôt sur les bénéfices depuis 2009.

■ **L'imputation des déficits**

Le déficit éventuel s'impute en principe sur le **revenu global**, sauf pour les activités de location meublée non professionnelle à partir de l'impôt sur le revenu de 2009.

En cas d'insuffisance du revenu global, l'excédent de déficit est **reporté** successivement sur le revenu global des autres années jusqu'à la **sixième incluse**.

3 Les bénéfices des professions non commerciales et revenus assimilés (BNC)

■ **Définition**

Les bénéfices des professions non commerciales et revenus assimilés englobent les revenus issus des **professions libérales** ainsi que ceux d'un **certain nombre de professions indépendantes**.

■ **Les personnes imposables**

Trois catégories de contribuables sont concernées :

Les membres des professions libérales	Lorsqu'ils exercent en toute indépendance, c'est-à-dire sans être placés en situation de subordination vis-à-vis d'un employeur (experts-comptables, vétérinaires, architectes...).
Les titulaires des charges et offices (sauf lorsqu'ils ont la qualité de commerçants)	Les officiers publics et ministériels (notaires, avoués, greffiers, commissaires-priseurs, huissiers de justice...).
Les personnes exerçant une activité ou disposant d'une source de profit ne relevant d'aucune autre catégorie	Citons notamment : produits tirés d'activités diverses (agents commerciaux, exploitants d'auto-école...), produits des droits d'auteur, revenus des mannequins...

■ **Les revenus imposables**

Le BNC *se calcule sur une année civile*, même si le contribuable a choisi un exercice comptable décalé.

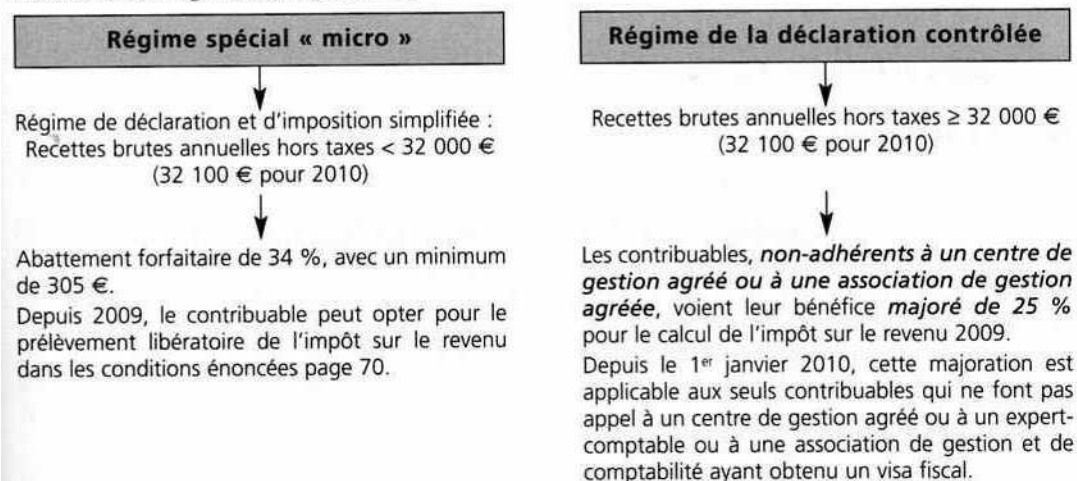
Le bénéfice annuel retenu pour l'établissement de l'impôt sur le revenu, est le **bénéfice net réalisé au cours de l'année précédente**, déterminé par le calcul suivant :

Recettes totales encaissées
–
Dépenses professionnelles payées
=
Bénéfice net réalisé

Cependant, **une option** portant sur la comptabilisation des créances acquises et des dépenses engagées est applicable.

■ Les régimes d'imposition

Il existe **deux régimes** d'imposition :



■ La déclaration

Les contribuables doivent, **chaque année**, déclarer le résultat non commercial :

- soit sur la déclaration d'ensemble des revenus imposables à l'impôt sur le revenu, imprimé 2042, lorsqu'ils relèvent du régime spécial « micro » ;

- soit sur l'imprimé 2035 (et les annexes 2035A et 2035B), au plus tard le deuxième jour ouvré suivant le 1^{er} mai, lorsqu'ils sont placés sous le régime de la déclaration contrôlée.

■ **L'imputation des déficits**

Le déficit éventuel s'impute en principe sur le *revenu global*.

En cas d'insuffisance du revenu global, l'excédent de déficit est reporté successivement sur le revenu global des autres années jusqu'à la *sixième incluse*.

4 Le bénéfice de l'exploitation agricole (BA)

■ **Définition**

Il s'agit des *revenus que l'exploitation de biens ruraux procure* aux fermiers et métayers ou aux propriétaires exploitant eux-mêmes.

■ **Les personnes imposables**

Les personnes sont imposables à raison :

De leur résultat

Les exploitants *individuels* : propriétaire exploitant, fermier, associé unique (EURL ou EARL n'ayant pas opté pour l'impôt sur les sociétés).

De leur quote-part de résultat

- issue du *métayage* : métayer et propriétaire ;
- issue de *sociétés ou groupements* non passibles de l'impôt sur les sociétés : membres de sociétés de personnes, civiles, de fait, d'indivisions, de GAEC, GIE, GFA...

■ **Les revenus imposables**

Les revenus imposables comprennent *les produits de l'exploitation des biens ruraux* (culture et élevage d'animaux de toutes espèces) ainsi que :

- les profits retirés de la *production forestière* ;
- les profits des exploitants de *champignonnières* ;

- les profits des exploitants de *marais salants* ;
- les profits des obtenteurs de nouvelles *variétés végétales* ;
- les profits des exploitants de *cultures marines* ;
- les profits des revenus tirés de la vente de *biomasse et de la production d'énergie* ;
- les profits tirés des *activités de préparation et d'entraînement des équidés* (sauf spectacle) ;
- les profits tirés de la vente d'*herbe sur pied ou de saillies* ;
- les profits tirés de la transformation de produits destinés à l'*alimentation humaine ou animale*.

Les recettes accessoires relevant de la catégorie des BIC ou de celle des BNC (tourisme à la ferme...) peuvent être prises en compte pour la détermination du bénéfice agricole, soumis au régime du réel, à condition qu'elles n'excèdent, selon leur nature, ni 30 % ou 50 % des recettes de l'activité agricole, ni 50 000 € ou 100 000 €.

Les jeunes agriculteurs bénéficient d'un abattement de 50 % sur leur bénéfice à condition qu'ils obtiennent des aides à l'installation ou qu'ils aient souscrit un contrat territorial d'installation. Toutefois, depuis le 1^{er} janvier 2006, leur bénéfice réalisé au titre de l'exercice, au cours duquel la dotation d'installation est accordée, **est exonéré** de l'impôt sur le revenu en totalité.

■ Les régimes d'imposition

Il existe trois régimes d'imposition résumés dans le tableau ci-dessous :

Nature du régime	Moyenne des recettes TTC sur 2 années consécutives
Régime du forfait	moins de 76 300 €
Régime du réel simplifié	de 76 300 € à 350 000 €
Régime du réel normal	plus de 350 000 €

L'option pour un changement de régime est soumise à des règles particulières.

■ La détermination du revenu imposable

Le calcul du bénéfice imposable est différent pour chaque régime :

Nature du régime	Détermination du bénéfice
Régime du forfait	La base de calcul du bénéfice est constituée par un bénéfice moyen à l'hectare déterminé par nature de culture, dans le cadre du département ou de chaque région agricole d'un même département.
Régime du réel simplifié	Le bénéfice est déterminé selon les mêmes règles que pour le régime du réel normal, sous réserve d'un certain nombre de simplifications.
Régime du réel normal	Le bénéfice est déterminé selon les règles applicables aux BIC sous réserve de mesures d'adaptation propres à la catégorie des BA. Pour l'IR 2009, on distingue deux déductions avec chacune leur plafond : – déduction pour investissement dans la limite d'un plafond fixé entre 4 000 € et 20 000 € pour chaque exercice en fonction du bénéfice imposable ; – déduction pour aléas dont le montant par exercice de 12 mois est égal à 23 000 € sans que le total des sommes excède 150 000 €.

Pour les bénéfices agricoles soumis à un régime réel d'imposition ou au forfait, *sans adhésion à un CGA*, le bénéfice imposable est égal à : **Bénéfice déclaré x 1,25** pour l'IR 2009.

Depuis le 1^{er} janvier 2010, cette majoration est applicable aux seuls contribuables qui ne font pas appel à un centre de gestion agréé ou à un expert-comptable ou à une association de gestion et de comptabilité ayant obtenu un visa fiscal.

■ La déclaration

Le tableau, présenté ci-dessous, résume les obligations déclaratives :

Nature du régime	Date limite de déclaration	Imprimé
Régime du forfait	avant le 1 ^{er} avril	2342
Régime du réel simplifié	} au plus tard, le deuxième jour ouvré suivant le 1 ^{er} mai	2143
Régime du réel normal		2139

■ L'imputation des déficits

Le déficit éventuel *s'impute en principe sur le revenu global*, sauf lorsque les revenus d'autres sources du contribuable excèdent 104 239 €. Dans ce cas, le déficit peut être déduit des bénéfices agricoles des années suivantes jusqu'à la *sixième incluse*.

5 Les revenus fonciers (RF)

■ Définition

Les revenus fonciers sont des *produits qui proviennent de la location des propriétés foncières* possédées par les différents membres du foyer fiscal, sauf dans le cas où ces revenus doivent être inclus dans les revenus professionnels (BIC, BNC, BA).

■ Les revenus imposables

Sont imposables au titre des revenus fonciers les produits perçus

- Des propriétés bâties (maisons, appartements, bureaux...);
- Des propriétés non bâties de toute nature (terrains, étangs...);
- Des parts de sociétés immobilières non passibles de l'impôt sur les sociétés;
- Des locations immobilières accessoires (droit d'affichage, droit de pêche);
- Des baux à construction.

■ L'exonération

Les locations de logements dont le contribuable se réserve *la jouissance* (appartement, maison, terrain...) à titre d'habitation principale ou de résidence secondaire.

■ Les régimes d'imposition

Il existe deux régimes d'imposition :

Régime réel

Applicable à *tous les contribuables* ; sauf pour ceux dont les revenus sont inférieurs à 15 000 € et pour qui s'applique le régime du microfoncier.

Régime du microfoncier

Applicable aux *contribuables* dont les revenus bruts annuels perçus par le foyer du contribuable *n'excèdent pas 15 000 €* (ils peuvent également opter pour le régime réel).

■ La détermination du revenu imposable

Dans le régime réel



Le calcul des revenus fonciers à déclarer est le suivant :

Total du revenu brut foncier encaissé au cours de l'année d'imposition

- Loyers.
- Recettes exceptionnelles (pas-de-porte...).
- Dépenses mises par convention à la charge des locataires (taxe foncière...).
- Recettes diverses (location droit d'affichage...).

– Déductions de 10 à 45 % des revenus fonciers

de logements : conventionnés, reloués après vacance, sous dispositif Borloo, dans le cas de mobilité professionnelle...

– Frais déductibles pour leur montant réel

primes d'assurance, frais de procédure, frais de gestion courante (20 € par local), honoraires liés à la gestion d'immeubles, rémunération des gardiens, dépenses globales d'installation d'une cuisine, équipements en électroménager compris, dans un logement qui en était dépourvu...

= Revenu net foncier imposable au titre de l'impôt sur le revenu

Dans le régime du microfoncier



Les charges sont évaluées forfaitairement.

Un **abattement de 30 %** est appliqué sur les revenus déclarés afin de déterminer le revenu imposable dans la catégorie des revenus fonciers.

Un crédit d'impôt est réservé aux bailleurs de logements du secteur privé conventionné qui souscrivent un **contrat d'assurance** contre les impayés de loyer respectant un cahier des charges sociales. Le crédit d'impôt est égal à 50 % du montant de la prime d'assurance versé au cours de l'année d'imposition. Par contre, le bénéficiaire de ce crédit d'impôt doit renoncer à la déduction de la dite prime d'assurance sur ses revenus fonciers.

D'autre part, *certaines dispositifs spéciaux* permettent aux propriétaires *de déduire* un amortissement de leur revenu foncier (Périssol, Besson, Robien, Borloo).

■ La déclaration

La déclaration est effectuée sur l'imprimé 2044 pour les contribuables relevant du *régime de droit commun*. Les contribuables qui sont sous le régime du *microfoncier* n'ont pas à souscrire de déclaration, les sommes perçues doivent être portées directement sur la déclaration d'ensemble 2042.

■ L'imputation des déficits

La fraction du déficit résultant des charges, autres que les intérêts d'emprunt, est imputable sur le *revenu global* du contribuable dans la limite de 10 700 € (ou 15 300 € si option pour le régime de l'amortissement « Périssol ») par an. La fraction supérieure à 10 700 € et les intérêts d'emprunt sont imputables uniquement sur les *revenus fonciers des 10 années suivantes*.

6 Les revenus de capitaux mobiliers (RCM)

■ Définition

Les revenus de capitaux mobiliers sont des produits issus de placements financiers réalisés par des particuliers.

On distingue :

Les placements à revenu variable

Citons notamment :

- les dividendes des actions et parts sociales de sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés ;
- les revenus réputés distribués par ces sociétés (jetons de présence non déductibles, dépenses somptuaires...).

Les placements à revenu fixe

Citons notamment les intérêts et revenus assimilés issus :

- des créances, des dépôts... ;
- des bons de caisse, des billets de trésorerie ;
- d'obligations et titres d'emprunts négociables ;
- des comptes d'épargne logement et des plans d'épargne logement ;

Ces revenus sont imposés soit au barème progressif de l'impôt sur le revenu, soit *sur option ou obligatoirement* à un prélèvement libératoire au taux proportionnel.

■ Les exonérations

Sont exonérés, notamment, sous certaines conditions :

- les intérêts des sommes inscrites sur les livrets A des établissements bancaires, les livrets d'épargne populaire, les livrets de développement durable, les livrets « Jeune » ;
- les intérêts et primes versés aux titulaires de compte d'épargne logement et plan d'épargne logement, *sauf pour les plans détenus depuis plus de 12 ans*. En effet, les intérêts inscrits à partir de 2006 sur les plans de plus de 12 ans sont imposés ;
- les intérêts des sommes inscrites sur les livrets d'épargne-entreprise et d'épargne manuelle ;
- les produits perçus dans le cadre d'un plan d'épargne populaire en cas de retrait après 8 ans ;
- les produits fiscaux perçus dans le cadre d'un plan d'épargne en actions (PEA) en cas de retrait après 5 ans ;
- les lots et primes de remboursement attachés aux bons et obligations émis en France avec l'accord du ministre de l'Économie ;
- la répartition gratuite d'actions ou de parts sociales ;
- les produits capitalisés des SICAV et FCP.

■ Les produits des placements à revenu variable (dividendes)

Lorsque l'entreprise réalise des bénéfices, ils peuvent être *répartis sous forme de dividendes*, qui constituent, pour le bénéficiaire, le revenu à déclarer. Si ce *bénéficiaire est une personne physique*, un *abattement de 40 %* est pratiqué sur le montant des dividendes perçus.

Cet abattement s'applique également aux dividendes perçus de la part de sociétés passibles d'un impôt équivalent de l'impôt sur les sociétés situées dans un État de l'Union européenne ou dans un État qui a conclu avec la France une convention destinée à lutter contre la double imposition.

Pour ces revenus perçus depuis 2008, le contribuable, dont le domicile fiscal est situé en France, peut *opter pour un prélèvement libératoire de 18 %* calculé sur le montant brut de ces revenus. Dans ce cas, le cumul avec l'imposition de dividendes au barème progressif et bénéficiant de l'abattement de 40 % est interdit ; en effet, lorsque l'option est partielle, l'autre partie des dividendes perçus soumis au barème progressif ne peut bénéficier ni de l'abattement de 40 %, ni du crédit d'impôt de 50 %, sauf tolérance.

Quelle que soit l'option choisie, les prélèvements sociaux de 12,1 % à partir de 2009 sont prélevés à la source (sauf pour les revenus de PEA) et calculés sur le montant brut (voir chapitre 13, page 159).

■ Les produits des placements à revenu fixe

Les revenus des produits des placements à revenu fixe peuvent faire l'objet :

D'une retenue à la source : Taux 10 %	certain placements (obligations...) sont soumis à une retenue à la source (RAS) calculée sur le montant brut. Cette retenue est considérée comme un paiement anticipé partiel de l'impôt sur le revenu et ouvre droit à un crédit d'impôt d'égale montant. Si ce dernier est supérieur au montant de l'impôt sur le revenu dû, il est restitué.
D'un prélèvement libératoire par option : Taux 18 %	certain placements (obligations, bons du Trésor, intérêts des PEL de plus de 12 ans...) peuvent être placés sous le régime du prélèvement libératoire de l'impôt sur le revenu. Dans ce cas, lesdits revenus sont taxés à la source. Ils doivent cependant être portés sur la déclaration de revenus 2042.
D'un prélèvement libératoire d'office : Taux variable	concerne certains produits (bons d'épargne de la Poste, bons à 5 ans du Crédit Foncier de France...). Notons que les personnes physiques peuvent demander, sur option expresse, à être imposées sur le revenu selon le régime normal.

Ces taux sont majorés de 12,1 % à partir de 2009 pour tenir compte des prélèvements sociaux (voir chapitre 13, page 159).

■ La détermination du revenu imposable

Certains revenus de capitaux mobiliers (revenus d'actions ou parts...) bénéficient d'un **abattement général annuel**.

L'abattement général annuel est applicable quel que soit le pourcentage de capital détenu par l'associé et toutes les fois que l'abattement de 40 % est imputable.

L'abattement général annuel est calculé après l'abattement de 40 %.

Le calcul est le suivant :

Revenus de capitaux mobiliers	
	=
Distributions ouvrant droit à l'abattement de 40 % et déclarés comme tels	
– Abattement de 40 %	
	+
Distributions exclues de l'abattement de 40 %	
(jetons de présence, intérêts des comptes courants non déductibles...)	
	–
Charges déductibles	
(frais de garde et commissions de vérification de tirage)	
	–
Abattement général annuel	
– 1 525 € pour une personne seule	
– 3 050 € pour un couple marié ou pacsé	
sur les revenus ouvrant droit à l'abattement de 40 % et déclarés comme tels	

De plus, les contribuables bénéficient d'un crédit d'impôt de 50 % des distributions éligibles à l'abattement de 40 %, dans la limite de 230 € pour les couples ou 115 € pour les personnes seules, *sauf en cas d'option pour le prélèvement libératoire*.

■ La déclaration

Les revenus encaissés en France sont portés sur la déclaration 2042N ou 2042S à l'emplacement des revenus de capitaux mobiliers.

■ L'imputation des déficits

Le déficit éventuel *ne peut être imputé que sur les revenus de capitaux mobiliers* des six années suivantes.

7 Les rémunérations de certains dirigeants de sociétés – article 62 du CGI – (DIR)

■ Principe

Le régime d'imposition des rémunérations allouées aux dirigeants d'entreprises varie en fonction du *statut fiscal de l'entreprise* et de la *nature* des rémunérations versées.

■ Le tableau récapitulatif des rémunérations des dirigeants

Sociétés	Personnes physiques bénéficiaires	Catégorie d'imposition
Entreprise individuelle	exploitant	BIC, BNC, BA suivant l'activité
SNC n'ayant pas opté pour l'IS	associés et gérants	BIC, BNC, BA suivant l'activité
SNC ayant opté pour l'IS	associés et gérants	art. 62 du CGI
SCS n'ayant pas opté pour l'IS	gérants commandités	BIC, BNC, BA suivant l'activité
SCS ayant opté pour l'IS	gérants commandités	art. 62 du CGI
EURL n'ayant pas opté pour l'IS	gérants	BIC, BNC, BA suivant l'activité
EURL ayant opté pour l'IS	gérants	art. 62 du CGI
SARL	– gérants majoritaires – gérants minoritaires	art. 62 du CGI TS
SA et SAS	– président du conseil d'administration, directeur général, directeurs délégués et membres du directoire : rémunérations et jetons de présence spéciaux – membres du conseil d'administration ou du conseil de surveillance (jetons de présence) – membres du conseil de surveillance (rémunération)	TS RCM BNC
SCA	– gérants commandités – gérants non associés – membres du conseil de surveillance (rémunération)	art. 62 du CGI TS BNC

■ Le régime fiscal concernant l'article 62 du CGI

Les rémunérations effectivement perçues dans l'année d'imposition suivent les *mêmes règles* que celles appliquées pour la catégorie « *Traitements et salaires* » (choix entre l'abattement de 10 % et les frais réels).

8 Les plus-values de cession de biens ou de droits réalisés par des particuliers (PV)

■ Définition

Les plus-values et gains divers réalisés par les particuliers sont soumis à l'impôt sur le revenu. On distingue :

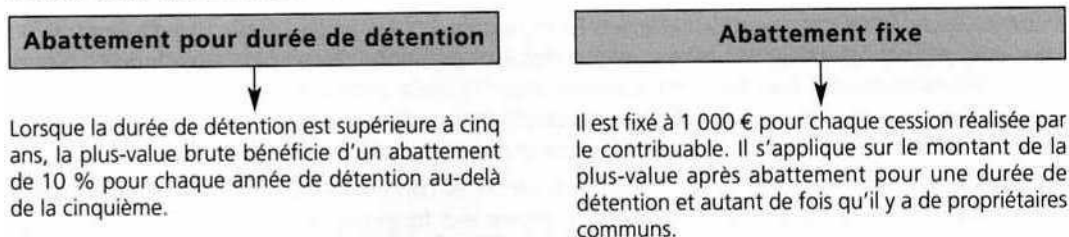
Les plus-values immobilières	Les plus-values sur valeurs mobilières et droits sociaux	Les plus-values sur biens meubles
Réalisées sur la cession : – d'immeubles bâtis ; – d'immeubles non bâtis ; – de droits immobiliers (usufruit...) ; – de titres de sociétés ou groupements à prépondérance immobilière qui relèvent du régime fiscal des sociétés de personnes.	Réalisées sur la cession : – de valeurs mobilières ou droits sociaux représentant des participations inférieures ou égales à 25 % ; – de participations supérieures à 25 % dans les sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés ; – de parts de sociétés de personnes.	Réalisées sur la cession : – de métaux et objets précieux ; – d'autres biens (tels que certains bateaux de plaisance, chevaux de course...).

■ Les plus-values immobilières

En règle générale, la plus-value est égale à la différence suivante :

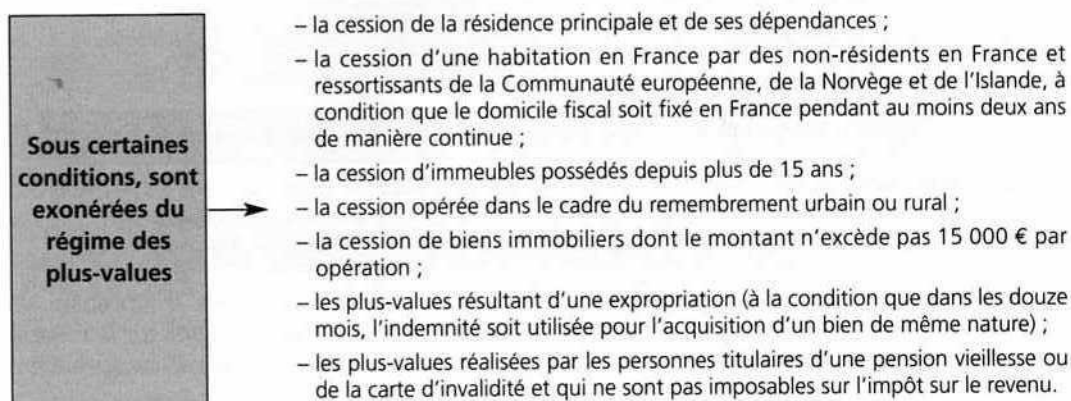
Prix de cession net des frais liés à la vente	–	• Prix d'achat • Frais d'acquisition (ou majoration forfaitaire de 7,5 %) • Frais d'acquisition à titre gratuit • Dépenses de travaux ou forfait de 15 % du prix d'acquisition pour les immeubles bâtis détenus depuis plus de 5 ans	=	Plus-value brute réalisée
---	---	---	---	---------------------------

Il existe deux types d'abattements :



Les plus-values sont imposées au **taux forfaitaire de 16 %**, majoré des **prélèvements sociaux de 12,1 %** depuis 2009.

Les moins-values réalisées sur des cessions d'immeubles n'entraînent **aucune imputation** ni sur des plus-values, ni sur le revenu global.



■ Les plus-values sur valeurs mobilières et droits sociaux

Pour l'imposition des revenus de 2009, les plus-values résultant des cessions de valeurs mobilières et de droits sociaux supérieures à 25 730 € sont soumises à un **taux d'imposition de 18 %** augmenté de **12,1 % de prélèvements sociaux**.

Le seuil d'imposition est relevé à 25 830 € pour 2010 mais il n'intervient plus pour l'application des prélèvements sociaux (voir page 157).

a) Les régimes d'exonération

Pour les cessions de titres réalisées depuis le 1^{er} janvier 2006, il existe un régime d'exonération partielle, puis totale, des plus-values selon la durée de détention décomptée à partir du 1^{er} janvier 2006. Un abattement d'un tiers est appliqué pour chaque année de détention au-delà de la cinquième ; de ce fait, les plus-values de titres cédés après la fin de la huitième année de détention sont totalement exonérées. L'abattement ne porte pas sur les prélèvements sociaux.

Le mécanisme de l'abattement s'applique, sous certaines conditions, aux *dirigeants de PME* qui cèdent les titres de la société dans laquelle ils exercent leur fonction, depuis au moins cinq ans, lors de leur *départ à la retraite*.

Par ailleurs, l'exonération d'impôt sur le revenu pour durée de détention est réservée aux *associés passifs* de sociétés de personnes soumises à l'IR. Elle s'appliquera aux cessions à titre onéreux réalisées à compter du 1^{er} janvier 2014.

b) Le calcul de la plus-value nette

Le contribuable doit déterminer :

– la plus-value nette imposable :

$$\text{Plus-value imposable} = \text{Prix de cession} - \text{Prix d'acquisition (augmenté des frais acquittés)}$$

– la plus-value nette globale, par le principe de la compensation :

$$\text{Plus-value nette globale} = \text{Gains réalisés} - \text{Pertes constatées}$$

Lorsque le total des cessions imposables au cours de l'année n'excède pas le seuil d'imposition, les *plus-values* correspondantes, quelle que soit leur nature, *sont exonérées d'impôt sur le revenu* et les *moins-values* ne peuvent pas être imputées sur les plus-values de même nature des années suivantes.

c) L'imputation des déficits

En cas de *déficit éventuel* (détermination d'une moins-value nette globale), ce dernier est reportable sur les gains taxables des dix années suivantes.

Toutefois, en cas de clôture d'un PEA ouvert depuis plus de 5 ans et intervenant à partir du 1^{er} janvier 2005, les pertes subies peuvent être *imputées* sur les plus-values de cession des autres valeurs mobilières et de droits sociaux au cours de la *même année* et des *10 années suivantes*.

d) Les prélèvements sociaux à partir de 2010

La loi de financement de la Sécurité sociale pour 2010 *dissocie le régime social* des plus-values et des moins-values sur valeurs mobilières de leur régime fiscal. Ainsi, les plus-values réalisées à partir du 1^{er} janvier 2010 sont soumises aux prélèvements sociaux *dès le premier euro*. Quant aux moins-values subies à partir de cette même date, elles sont *imputables* sur les plus-values de même nature de l'année et des dix années suivantes quel que soit le montant annuel des cessions.

■ Les plus-values sur les biens meubles

Les cessions de meubles meublants, d'appareils ménagers et d'automobiles sont *exonérées*. La cession de biens possédés depuis *plus de 12 ans* est exonérée de plus-values.

La plus-value est égale à la différence suivante :

Prix de cession	–	• Prix d'achat • Frais d'acquisition • Frais de restauration	=	Plus-value
-----------------	---	--	---	------------

La plus-value fait l'objet d'un *abattement de 10 %* pour chaque année de détention (au-delà de la deuxième).

Les plus-values sont imposées au *taux forfaitaire de 16 %*, majoré des *prélèvements sociaux de 12,1 %* depuis 2009.

Les ventes de métaux précieux, bijoux, objets d'art, de collection ou d'antiquité, excédant un montant de 5 000 €, sont soumises à une *taxe forfaitaire* :

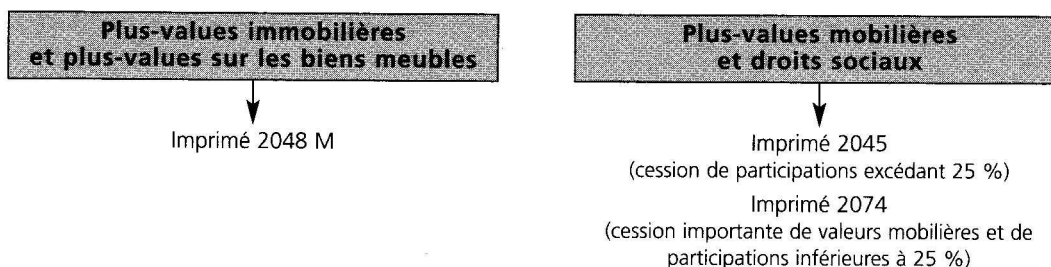
- 7,5 % pour les métaux précieux ;
- 4,5 % pour les autres biens.

Cette taxe est libératoire de l'impôt sur le revenu. Toutefois, le cédant peut opter pour le régime de droit commun des plus-values sur biens meubles.

Depuis 2006, l'ensemble des cessions d'objets d'art réalisées en France par des non-résidents est exonéré sous certaines conditions.

■ La déclaration

Les déclarations suivantes sont à établir et à remettre avec la déclaration d'ensemble de l'impôt sur le revenu, d'après la nature de la plus-value :



Les contributions sociales

CHAPITRE 13

Ces prélèvements complémentaires de nature fiscale sont au nombre de cinq. Ils s'appliquent plus ou moins différemment, selon la nature des revenus concernés et parfois de façon cumulative.

1 Les caractéristiques

Les *cinq prélèvements dits « sociaux »* sont :

- la contribution sociale généralisée (CSG) ;
- la contribution au remboursement de la dette sociale (CRDS) ;
- le prélèvement social de 2 % ;
- la contribution additionnelle au prélèvement social : 0,30 % ;
- la contribution additionnelle au prélèvement social : 1,1 %.

Ces prélèvements additionnels :

- possèdent la nature de *prélèvements fiscaux* et, de ce fait, s'ajoutent au montant de l'impôt sur le revenu ;
- s'appliquent sur la *quasi-totalité des revenus* ;
- sont directement prélevés à la *source* ou à réception d'un *avis spécifique* émis en automne.

L'ensemble des revenus concernés est classé en quatre catégories qui comprennent notamment :

Revenus d'activité	<i>activité des salariés :</i> – rémunérations et revenus assimilés. <i>activité des non salariés :</i> – revenus des employeurs et travailleurs indépendants professionnels non salariés ; – revenus imposés au titre des BIC et BNC ; – revenus des professionnels non salariés agricoles.
Revenus de remplacement	– pensions de retraite et d'invalidité ; – allocations de chômage ; – indemnités journalières de Sécurité sociale ; – prestations familiales.
Revenus du patrimoine	– revenus fonciers ; – revenus de capitaux mobiliers ; – les plus-values professionnelles à long terme ; – les plus-values sur valeurs mobilières et assimilées.
Revenus de placement et revenus de l'épargne	– les produits de placement à revenus fixes soumis au prélèvement libératoire de l'impôt sur le revenu ; – les produits de la participation des salariés aux résultats de l'entreprise et des plans d'épargne d'entreprise ; – les produits attachés aux contrats d'assurance-vie ; – les plus-values immobilières et sur biens meubles, depuis la loi relative à la réforme de la Sécurité sociale ; – les intérêts des plans d'épargne logement de plus de 10 ans exonérés d'impôt, depuis 2006 ; – les primes des plans d'épargne logement lors de leur versement, depuis 2006 ; – les intérêts des plans d'épargne logement soumis à l'impôt sur le revenu, depuis 2006.

2 La contribution sociale généralisée (CSG)

Cette contribution dite « sociale », instituée à *titre permanent*, est une source de financement destinée à la Sécurité sociale et plus précisément à la Caisse Nationale d'Allocations Familiales (CNAF), au Fonds de Solidarité Vieillesse (FSV) et aux régimes obligatoires d'assurance-maladie.

■ Les personnes assujetties

Toutes les personnes physiques qui sont considérées comme *fiscalement domiciliées en France*.

■ Les revenus concernés

Les revenus concernés sont :

- *l'ensemble des revenus d'activité* (salariés et non salariés). Les salaires bénéficient d'un abattement forfaitaire de 3 % ;
- *les revenus de remplacement* ;
- *les revenus du patrimoine* (y compris les produits de placement à revenu fixe soumis au prélèvement libératoire).

En sont principalement exonérées :

- les rémunérations des apprentis ;
- les rémunérations des demandeurs d'emploi effectuant un stage ;
- les indemnités pour frais professionnels ;
- les prestations familiales ;
- les produits des livrets A, des livrets-jeune, des livrets de développement durable et des livrets d'épargne populaire (livret rose) ;
- ...

Pour le taux et la déductibilité, se référer aux tableaux récapitulatifs présentés page 163.

3 La contribution au remboursement de la dette sociale (CRDS)

Cette contribution est destinée au remboursement de la *dette sociale* jusqu'à son extinction. À cet effet, une caisse spéciale a été mise en place : la CADES (Caisse d'amortissement de la dette sociale).

La contribution au remboursement de la dette sociale est due par les *personnes physiques fiscalement domiciliées en France*.

L'assiette de la contribution au remboursement de la dette sociale est *plus large* que celle de la contribution sociale généralisée. Elle frappe notamment la vente de métaux et d'objets précieux.

Les salaires et les allocations de chômage bénéficient d'un *abattement forfaitaire de 3 %*.

Pour le taux, se référer aux tableaux récapitulatifs présentés page 163.

La contribution au remboursement de la dette sociale *n'est pas déductible* de l'assiette de l'impôt sur le revenu.

4 Le prélèvement social de 2 % et la contribution additionnelle au prélèvement social

Toutes les *personnes physiques fiscalement domiciliées en France* sont assujetties au prélèvement social de 2 %, à la contribution additionnelle de 0,30 % et à la contribution additionnelle de 1,1 % *pour financer le revenu de solidarité active* (RSA) sur :

- les revenus du patrimoine ;
- les revenus de placement soumis au prélèvement libératoire ;
- les revenus de l'épargne.

L'assiette du taux global du prélèvement social, soit 3,4 %, est identique à celle de la contribution sociale généralisée.

Le prélèvement social *n'est pas déductible* de l'assiette de l'impôt sur le revenu.

5 Le seuil de recouvrement des contributions sociales

Les contributions sociales (CSG, CRDS et prélèvement social de 3,40 %) ne sont pas recouvrées lorsque le montant total annuel est *inférieur à 61 €*. Cette dispense s'applique uniquement aux revenus dont les contributions sociales sont perçues par voie de rôle (avis d'imposition spécifique émis chaque année vers le 15 novembre).

6 Les tableaux récapitulatifs des contributions sociales

CSG et CRDS sur les revenus d'activité et de remplacement

Nature des revenus	Taux CSG	Taux CRDS	Assiette au 1 ^{er} janvier 2008	Déductibilité de la CSG
Revenus d'activité	7,50 %	0,50 %	97 % du revenu brut	5,10 %
Revenus de remplacement :				
– allocations chômage	6,20 %	0,50 %	97 % de l'allocation brute	3,80 %
– indemnités journalières de SS	6,20 %	0,50 %	100 % des IJSS	3,80 %
– pensions de retraite, d'invalidité	6,60 %*	0,50 %	100 % du revenu brut	4,20 %
– allocations de préretraite	7,50 %*	0,50 %	97 % du revenu brut	5,10 %

* ou 3,80 % pour les faibles revenus.

Prélèvements sociaux sur les revenus du patrimoine, de placement et de l'épargne

Nature des revenus	Taux			Déductibilité de la CSG
	CSG	CRDS	Prélèvements sociaux	
Revenus du patrimoine*	8,20 %	0,50 %	3,40 %	5,80 %
Revenus de placement	8,20 %	0,50 %	3,40 %	non
Revenus de l'épargne	8,20 %	0,50 %	3,40 %	non

* Revenus fonciers, RCM imposés au barème de l'impôt sur le revenu.

La part de CSG déductible (5,80 %) payée en 2009 sur les revenus du patrimoine de 2008 est *déduite* du revenu imposable de 2009.

Depuis 2008, la CSG de 5,80 % sur les dividendes ouvrant droit à l'abattement de 40 % et *soumis sur option au prélèvement libératoire* n'est pas déductible.

L'impôt de solidarité sur la fortune (ISF)

CHAPITRE 14

L'impôt de solidarité sur la fortune (ISF) est un impôt direct annuel qui frappe, uniquement, les personnes physiques propriétaires de biens, lorsque leur valeur excède un certain montant.

1 Le champ d'application

■ Les personnes imposables

Ce sont les personnes physiques :

- domiciliées en France, quelle que soit leur nationalité, propriétaires de biens situés en France ou hors de France ;
- domiciliées hors de France et qui ne sont imposables qu'à raison de leurs biens situés en France.

■ Le foyer fiscal

L'imposition est établie au niveau du foyer fiscal :

- *limité à une seule personne* (célibataire, veuf, divorcé...) ;
- *composé des époux* (quel que soit le régime matrimonial) ou d'un couple en situation de concubinage notoire, *et des enfants mineurs* dont ils ont l'administration légale des biens de ceux-ci ;
- *les personnes pacsées* constituent un foyer fiscal unique.

■ Le patrimoine imposable

Il est constitué de *l'ensemble des biens* (immeubles ou meubles), *droits et valeurs* (valeurs mobilières, bons du Trésor...) appartenant au foyer fiscal au **1^{er} janvier de l'année d'imposition**.

En sont notamment exclus :

- les biens professionnels (sous certaines conditions) ;
- les droits de propriété littéraire et artistique pour les seuls auteurs ;
- les droits de la propriété industrielle ;
- les objets d'antiquité, d'art ou de collection ;
- les bois et les forêts, les biens ruraux loués par un bail à long terme ;
- les placements financiers des non-résidents ;
- la valeur de capitalisation de certaines rentes viagères ;
- les parts ou actions comprises dans un pacte fiscal pour 75 % de leur valeur, sous condition d'un engagement collectif de conservation de 2 ans et d'un engagement individuel de 4 ans ;
- les titres de société, pour 75 % de leur valeur, détenus par les salariés et les dirigeants sous conditions d'exercer leur activité principale dans la société et de conserver ces titres pendant 6 ans, à partir de 2006 (exonération étendue aux retraités) ;
- les titres de PME opérationnelles européennes.

2 La base imposable

La valeur des biens imposables à prendre en considération est celle du 1^{er} janvier de l'année d'imposition, selon les règles d'évaluation prévues en matière de mutation par décès.

La base imposable correspond à sa **valeur nette** :

Notons que la *résidence principale bénéficie d'un abattement de 30 %*.

Valeur nette	=	Biens imposables	–	Dettes se rattachant aux biens imposables (emprunts, impôts...)
-----------------	---	---------------------	---	--

3 Le barème d'imposition

Le seuil d'imposition est fixé à 790 000 € ; au-delà, la valeur nette du patrimoine est imposée selon le barème suivant en vigueur le 1^{er} janvier 2010 :

Fraction de la valeur nette taxable du patrimoine	Taux applicable
N'excédant pas 790 000 €	0
Compris entre 790 000 € et 1 290 000 €	0,55 %
Compris entre 1 290 000 € et 2 530 000 €	0,75 %
Compris entre 2 530 000 € et 3 980 000 €	1,00 %
Compris entre 3 980 000 € et 7 600 000 €	1,30 %
Compris entre 7 600 000 € et 16 540 000 €	1,65 %
Supérieure à 16 540 000 €	1,80 %

4 Le calcul de l'impôt de solidarité sur la fortune

L'impôt est déterminé en *appliquant le barème, par tranches, à la valeur nette du patrimoine imposable*. Il est arrondi à l'euro le plus proche.

Le calcul est le suivant :

(Base taxable x % du barème)
– Réduction d'impôt pour charge de famille (150 € par personne à charge ¹)
= Impôt de solidarité sur la fortune à payer

(1) Enfants mineurs, infirmes ou recueillis ; titulaires CI vivant sous le toit du redevable.

Au titre de l'impôt de solidarité sur la fortune dû en 2010, les redevables peuvent imputer sur le montant de leur ISF *deux réductions* :

Réduction pour investissement	75 % des versements réalisés pour les souscriptions directes ou indirectes au capital de PME opérationnelles européennes dans la limite de 50 000 €. 50 % des versements réalisés pour les souscriptions de parts de FIP, de FCPI, de FCPR (y compris FCPR « allégés » depuis le 5 août 2008) dans la limite de 20 000 €.
--------------------------------------	---

**Réduction
pour dons**

→ au profit d'organismes d'intérêt général et au profit des fondations universitaires et partenariales : 75 % des dons réalisés, dans la limite de 50 000 €.

Ils peuvent imputer également, le cas échéant, la créance née du bouclier fiscal (voir page 134).

Les effets de l'ISF peuvent être **atténués** pour les contribuables domiciliés en France lorsque :

ISF + IR	>	85 % des revenus nets imposables à l'IR au titre de l'année précédente	⇒	Réduction de l'ISF du montant dépassant ce seuil de 85 %
-------------	---	---	---	---

Cependant, pour les redevables dont le patrimoine dépasse la **limite supérieure de la troisième tranche du barème** (2 530 000 € en 2010), la réduction de l'ISF ne peut pas excéder :

- 50 % du montant de la cotisation légalement due avant plafonnement ;
- ou le montant de l'impôt correspondant à un patrimoine taxable égal à la limite supérieure de la troisième tranche du barème (soit un impôt de 12 050 € pour 2010).

5 La déclaration et le paiement de l'impôt de solidarité sur la fortune

L'impôt de solidarité sur la fortune est un **impôt déclaratif** perçu et calculé au vu d'une déclaration et d'annexes (imprimé 2725 ISF) souscrites par le redevable lui-même avant le 15 juin. Le versement est effectué conjointement à la déclaration.